



VYSOKÉ UČENÍ TECHNICKÉ V BRNĚ

BRNO UNIVERSITY OF TECHNOLOGY

FAKULTA PODNIKATELSKÁ

FACULTY OF BUSINESS AND MANAGEMENT

ÚSTAV FINANCÍ

INSTITUTE OF FINANCES

**DAŇ Z PŘÍJMŮ PRÁVNICKÝCH OSOB A ANALÝZA
DAŇOVÝCH A NEDAŇOVÝCH NÁKLADŮ**

CORPORATE INCOME TAX AND ANALYSIS OF TAX AND NON-TAX EXPENSES

BAKALÁŘSKÁ PRÁCE

BACHELOR'S THESIS

AUTOR PRÁCE

AUTHOR

Eva Abrahamová

VEDOUCÍ PRÁCE

SUPERVISOR

doc. Ing. Mgr. Karel Brychta, Ph.D.

BRNO 2017

Zadání bakalářské práce

Ústav:	Ústav financí
Studentka:	Eva Abrahamová
Studijní program:	Ekonomika a management
Studijní obor:	Účetnictví a daně
Vedoucí práce:	doc. Ing. Mgr. Karel Brychta, Ph.D.
Akademický rok:	2016/17

Ředitel ústavu Vám v souladu se zákonem č. 111/1998 Sb., o vysokých školách ve znění pozdějších předpisů a se Studijním a zkušebním řádem VUT v Brně zadává bakalářskou práci s názvem:

Daň z příjmů právnických osob a analýza daňových a nedaňových nákladů

Charakteristika problematiky úkolu:

Úvod

Cíle práce, metody a postupy zpracování

Teoretická východiska práce: vymezení základních pojmů, východisek zdaňování právnických osob a vybraných kategorií nákladů a pravidel jejich daňové uznatelnosti

Analýza současného stavu a identifikace potenciálních prostředků daňové optimalizace ve vztahu k vybraným kategoriím nákladů

Návrhy prostředků daňové optimalizace a jejich zhodnocení

Závěr

Seznam použité literatury

Přílohy

Cíle, kterých má být dosaženo:

Cílem bakalářské práce je popsat a zhodnotit současný stav v podnikatelském subjektu ve vztahu k vybraným kategoriím nákladů a navrhnout kroky a opatření vedoucí k daňové optimalizaci.

Základní literární prameny:

HNÁTEK, Miloslav a David ZÁMEK. Daňové a nedaňové náklady. Praha: ESAP, 2015. ISBN 978-80905899-1-9.

KLIMEŠOVÁ, Ludmila. Daňová optimalizace. Praha: Ústav práva a právní vědy, 2014. ISBN 978-8-87974-06-3.

PELC, Vladimír a Petr PELECH. Daně z příjmů s komentářem 2016. 16. aktualizované vyd. Olomouc: ANAG, 2016. ISBN 978-80-7554-011-9.

VANČUROVÁ, Alena a Lenka LÁCHOVÁ. Daňový systém ČR 2016. 13. aktualizované vyd. Praha: 1. VOX, 2016. ISBN 978-80-87480-44-1.

Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

Termín odevzdání bakalářské práce je stanoven časovým plánem akademického roku 2016/17

V Brně dne 28.2.2017

L. S.

prof. Ing. Mária Režňáková, CSc.
ředitel

doc. Ing. et Ing. Stanislav Škapa, Ph.D.
děkan

Abstrakt

Bakalářská práce se zabývá problematikou daně z příjmů právnických osob. Práce obsahuje vysvětlení pojmů z daňové teorie, postup při výpočtu této daně a možnosti využití odčitatelných položek a slev na dani. Dále se zabývá posouzením daňové uznatelnosti vybraných nákladů a s tím souvisejícím dopadem na daň z příjmů právnické osoby. V práci jsou také navrženy kroky a opatření vedoucí k daňové optimalizaci v konkrétní výrobní společnosti.

Abstract

Bachelor thesis deals with issues of corporate income tax. The thesis contains explanations of the concepts of tax theory and the procedures for determining this tax liability of the company and the possibility of using deductible items and tax credits. It also deals with the analysis of tax deductibility of selected costs and the related impact on corporate income tax. The thesis also proposes steps and measures leading to tax optimization in a particular manufacturing company.

Klíčové slova

daňové a nedaňové náklady, daňová optimalizace, daň z příjmů, právnická osoba

Key words

tax and non-tax expenses, tax optimization, income tax, legal person

Bibliografická citace

ABRAHAMOVÁ, E. *Daň z příjmů právnických osob a analýza daňových a nedaňových nákladů*. Brno: Vysoké učení technické v Brně, Fakulta podnikatelská, 2017. 98 s.
Vedoucí bakalářské práce doc. Ing. Mgr. Karel Brychta, Ph.D.

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že předložená bakalářská práce je původní a zpracoval/a jsem ji samostatně. Prohlašuji, že citace použitých pramenů je úplná, že jsem ve své práci neporušil/a autorská práva (ve smyslu Zákona č. 121/2000 Sb., o právu autorském a o právech souvisejících s právem autorským).

V Brně dne 30. května 2017

podpis studenta

Poděkování

Děkuji panu doc. Ing. Mgr. Karlu Brychtovi, Ph.D. za odborné vedení své bakalářské práce, za jeho cenné rady, připomínky a čas, který mi věnoval. Dále děkuji zejména finanční ředitelce a hlavní účetní společnosti za ochotu odpovědět na všechny mé dotazy a za jejich připomínky k práci. Mé díky patří také vedení dotčené společnosti za poskytnutí všech potřebných podkladů ke zpracování této práce.

OBSAH

ÚVOD	7
1 CÍL A METODIKA PRÁCE.....	13
2 TEORETICKÁ VÝCHODISKA PRÁCE.....	15
2.1 Daňový systém ČR.....	15
2.2 Správa daní.....	16
2.2.1 Správce daně	16
2.2.2 Osoby zúčastněné na správě daní	16
2.3 Daň z příjmů právnických osob	17
2.3.1 Poplatníci daně z příjmu právnických osob	17
2.3.2 Předmět daně.....	18
2.3.3 Rozsah vedení účetnictví a účetní závěrka	18
2.3.4 Základ daně.....	19
2.3.5 Sazba daně a zdaňovací období	21
2.3.6 Položky odčitatelné od základu daně.....	22
2.3.7 Bezúplatná plnění	24
2.3.8 Slevy na dani.....	24
2.3.9 Postup výpočtu daně z příjmů.....	27
2.3.10 Daňová optimalizace.....	27
2.3.11 Podání daňového přiznání.....	28
2.3.12 Zálohy na daň z příjmů právnických osob	29
2.4 Daňové náklady.....	30
2.4.1 Daňové odpisy hmotného majetku	30
2.4.2 Zůstatková cena hmotného majetku	31
2.4.3 Škody	33
2.4.4 Pojistné.....	33

2.4.5	Daně	34
2.4.6	Rezervy na opravy hmotného majetku	34
2.4.7	Opravné položky k pohledávkám	35
2.4.8	Pohledávky nabyté postoupením	37
2.4.9	Výdaje na pracovní a sociální podmínky zaměstnanců	38
2.4.10	Pracovní cesty	41
2.4.11	Paušální výdaj na dopravu	43
2.4.12	Motivační příspěvek	43
2.4.13	Reklama	44
2.4.14	Další daňově účinné náklady	44
2.5	Nedaňové náklady	45
2.5.1	Náklady na pořízení hmotného a nehmotného majetku.....	45
2.5.2	Penále, úroky z prodlení a pokuty	45
2.5.3	Nepeněžní plnění poskytované zaměstnanci	45
2.5.4	Tvorba účelových fondů	46
2.5.5	Zůstatková cena a technické zhodnocení majetku	46
2.5.6	Výdaje na reprezentaci.....	46
2.5.7	Výdaje mateřské společnosti	46
2.5.8	Další nedaňové náklady	47
3	ANALÝZA SOUČASNÉHO STAVU.....	48
3.1	Představení společnosti	48
3.1.1	Předmět podnikání	48
3.1.2	Účetní postupy a metody	49
3.1.3	Vývoj výsledku hospodaření	50
3.2	Náklady	50
3.2.1	55 – odpisy, rezervy a opravné položky v provozní oblasti	51

3.2.2	54 – Jiné provozní náklady	57
3.2.3	52 – Osobní náklady	59
3.2.4	51 – Služby	61
3.3	Položky odčitatelné od základu daně	63
3.4	Bezáplatná plnění	65
3.5	Sleva na dani	65
4	VLASTNÍ NÁVRHY ŘEŠENÍ	72
4.1	Plnění podmínek investičních pobídek	72
4.2	Návrhy vedoucí k daňové optimalizaci	74
4.2.1	Tvorba rezerv na opravy hmotného majetku	75
4.2.2	Odborné vzdělávání studentů	81
4.2.3	Motivace zaměstnanců	85
4.2.4	Zhodnocení návrhů vedoucích k daňové optimalizaci	89
	ZÁVĚR	91
	SEZNAM POUŽITÝCH ZDROJŮ	93
	SEZNAM POUŽITÝCH ZKRATEK A SYMBOLŮ	95
	SEZNAM GRAFŮ	96
	SEZNAM TABULEK	97
	SEZNAM OBRÁZKŮ	98

ÚVOD

Všechny daňové subjekty usilují o to, aby na daních zaplatili co nejmenší částku. Snaží se tedy optimalizovat svou výslednou daňovou povinnost s využitím odpočtů, slev na dani a dalších prostředků daňové optimalizace. Je však nutné, aby byly použity pouze legální postupy při snižování daňové povinnosti.

Daňový subjekt by měl dávat pozor, aby nedošlo k vyhnutí se dani nebo daňovému úniku. Zatímco úmyslný daňový únik je považován za protiprávní jednání a může být považován za trestný čin zkrácení daně, u vyhnutí se dani tomu tak není. Toto úmyslné vyhledávání skulin ve stylizaci daňových zákonů sice není trestně postižitelné, avšak toto jednání je považováno za společensky nepřijatelné (1).

Cílem účetnictví je, aby zobrazovalo věrný a poctivý obraz o účetní jednotce, avšak ne každý výnos, kterého společnost v rámci své podnikatelské činnosti dosáhne, je zdanitelným výnosem a ne každý náklad může být dle zákona č. 585/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen ZDP) považován za náklad k dosažení, udržení a zajištění zdanitelných příjmů. O tyto daňově neúčinné náklady je vždy nutné upravit výsledek hospodaření dané účetní jednotky pro stanovení základu daně a až poté vypočítat výslednou daňovou povinnost.

Pro analýzu daňových a nedaňových nákladů se musí každá účetní jednotka řídit účinnými právními předpisy. Tato problematika je však poměrně složitá. Aby mohli být některé náklady považovat za daňové, musí splnit zákonné podmínky. Bakalářská práce se proto zabývá problematikou daňové uznatelnosti nákladu právnické osoby.

Daně jsou významným příjmem státního rozpočtu, avšak pro ekonomické subjekty, které dosahují vysokého výsledku hospodaření a základu daně, to znamená vynaložení značných nákladů. Proto se každá společnost snaží legálními způsoby co nejvíce snížit svou výslednou daňovou povinnost vůči státu.

Daň z příjmů patří mezi přímé daně a lze ji rozdělit na daň z příjmů fyzických osob a daň z příjmů právnických osob. Tato práce je zaměřena na daň z příjmů právnických osob a možnosti její optimalizace v konkrétní výrobní společnosti ABC, s. r. o.

Protože byl společnosti ABC poskytnut příslib investiční pobídky a v současné době již čerpá slevu na dani z titulu investičních pobídek, musí dodržovat zákonné podmínky, mezi které patří také podmínka minimalizace základu daně, která udává povinnost uplatňovat v nejvyšší možné míře všechny odpisy, opravné položky a položky odčitatelné od základu daně.

Protože se jedná o značné slevy na dani, v práci bude navrženo, jaké prostředky daňové optimalizace prozatím nejsou ve společnosti využívány, a společnost tak má prostor pro snížení daňové povinnosti i po vyčerpání celé slevy na dani z titulu investičních pobídek.

Bakalářská práce je zpracována na základě právních předpisů, které jsou účinné k 31. 12. 2016, pokud není uvedeno jinak.

1 CÍL A METODIKA PRÁCE

Hlavním cílem této práce je zhodnocení daňové uznatelnosti vybraných nákladů ve výrobní společnosti a dále definování rizik a případné sankce plynoucí z nedodržení podmínek investičních pobídek. Na základě provedené analýzy bude dále navrženo, jak dále optimalizovat daň z příjmů právnických osob po vyčerpání slevy na dani z titulu investičních pobídek.

Dílčí cíle práce jsou následující:

- na základě odborných publikací, zákonů a webových stránek zpracovat teoretická východiska práce,
- provést analýzu daňové uznatelnosti vybraných nákladů ve výrobní společnosti a zhodnotit jejich vliv na výsledek hospodaření při úpravě na základ daně,
- identifikovat rizika a případné sankce plynoucí z nedodržení podmínek investičních pobídek,
- navrhnout opatření směřující k optimalizaci daně z příjmů právnických osob.

Tato práce bude rozdělena na část teoretickou, analytickou a na část, ve které budou navržena možná řešení pro konkrétní výrobní společnost.

Teoretická část bakalářské práce je věnována vysvětlení základních pojmů a daňové teorii, která je podstatná pro další části práce. Je zde vysvětleno, co je to vlastně daň a jaký je daňový systém České republiky.

Dále už je práce zaměřena na konkrétní daň, a to na daň z příjmů právnických osob. Je zde definováno, kdo je poplatníkem této daně, co je předmětem daně a jaká je její sazba a zdaňovací období. V práci je popsán postup při úpravě výsledku hospodaření na základ daně a také postup výpočtu této daně.

V práci jsou popsány možnosti a stanoveny zákonné podmínky pro uplatnění odčitatelných položek, bezúplatných plnění a slev na dani.

Teoretická část práce je dále zaměřena na daňově uznatelné náklady, jak jsou definovány v § 24 ZDP, a na nedaňové náklady podle § 25 ZDP.

V analytické části práce bude představena konkrétní výrobní společnost, které se bude práce týkat, a zhodnoceny některé konkrétní případy jejich nákladů a dále prostředky, které jsou používány k optimalizaci daně z příjmů.

V návrhové části bude doporučeno, na jaké zákonné podmínky z titulu investičních pobídek je vhodné se zaměřit při prokazování jejich plnění, a dále budou navrženy kroky vedoucí k optimalizaci daně z příjmů právnické osoby po vyčerpání slevy na dani z titulu investičních pobídek, které prozatím nejsou ve společnosti využívány.

2 TEORETICKÁ VÝCHODISKA PRÁCE

„Daň je povinná, zákonem uložená platba, která plyne do veřejného rozpočtu. Je nenávratná, neekvivalentní a zpravidla neúčelová.“ (1, s. 9)

Všechny daně plynou do veřejného rozpočtu, ať už se jedná o rozpočet státu, obce, kraje nebo státního fondu. Z těchto příjmů se dále hradí společné potřeby společnosti, jako je školství, obrana státu, nebo také veřejné statky. Protože jsou daně určeny k financování společných potřeb, je nutné, aby tato platba byla povinná, aby se na přispívání do společné pokladny podíleli všichni občané. V případě daní je povinnost platit daň vždy uložena zákonem (1, s. 10).

Nenávratnost daně znamená, že zaplacením daně nevzniká subjektu žádný konkrétní nárok na protiplnění. Neekvivalentní jsou daně v tom slova smyslu, že díl, kterým se daný subjekt podílí na příjmech rozpočtu, nemá žádný vztah k tomu, v jaké výši bude čerpat výdaje veřejného rozpočtu nebo spotřebovávat veřejné statky. Žádný subjekt, který daň platí, neví, co bude dále z těchto prostředků financováno, proto je daň zpravidla neúčelová (1, s. 10).

2.1 Daňový systém ČR

Daňový systém je souhrn všech daní, které se na daném území vybírají. Zahrnuje také pravidla, podle kterých se daně vybírají, a vztahy mezi jednotlivými daněmi (1, s. 50).

Subjekt většinou do veřejného rozpočtu neodvádí pouze jednu daň, ale je obvykle podroben více daním současně. Tento souhrn všech daní, které je subjekt povinen odvést, se nazývá daňové zatížení nebo také celková daňová povinnost (1, s. 47).

V České republice se daňová soustava dělí na daně přímé a daně nepřímé. U přímých daní lze přesně specifikovat daňový subjekt, který bude daň platit. Plátce daně je zároveň poplatníkem a daň se odvádí z jeho příjmu nebo majetku. Proto je dále dělíme na daně důchodové a majetkové. Naproti tomu u nepřímých daní nelze jednoznačně předem určit daňového poplatníka, který bude v konečné fázi daň platit. Definován

může být pouze plátce daně, tedy osoba, která příslušnou nepřímou daň vybere a odvede státu (2).

2.2 Správa daní

„Správa daně je postup, jehož cílem je správné zjištění stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady.“ (3, § 1)

Správu daní, s tím související postup správců daně a práva a povinnosti daňových subjektů a třetích osob v České republice upravuje zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád (3, § 1).

2.2.1 Správce daně

Správce daně plní zásadní roli při výkonu správy daní. Jsou jimi správní orgány, které jsou ke správě daní pověřeny státem. Za nejdůležitější správce daně můžeme považovat zejména orgány finanční správy, které spravují převážnou většinu daní (1, s. 70).

2.2.2 Osoby zúčastněné na správě daní

Osoby zúčastněné na správě daní jsou daňové subjekty a třetí osoby. Tyto osoby mají rovné procesní práva a povinnosti (3, § 5, § 6).

Daňovými subjekty jsou osoby, které za daňový subjekt označuje zákon, a osoby, které zákon označuje jako poplatníka nebo jako plátce daně (3, § 20).

Třetími osobami jsou osoby jiné než daňové subjekty, které mají práva a povinnosti při správě daní (3, § 22). Může jimi být celá řada osob. Jsou jimi např. tlumočníci, soudní znalci, svědci atd. (1, s. 72).

2.3 Daň z příjmů právnických osob

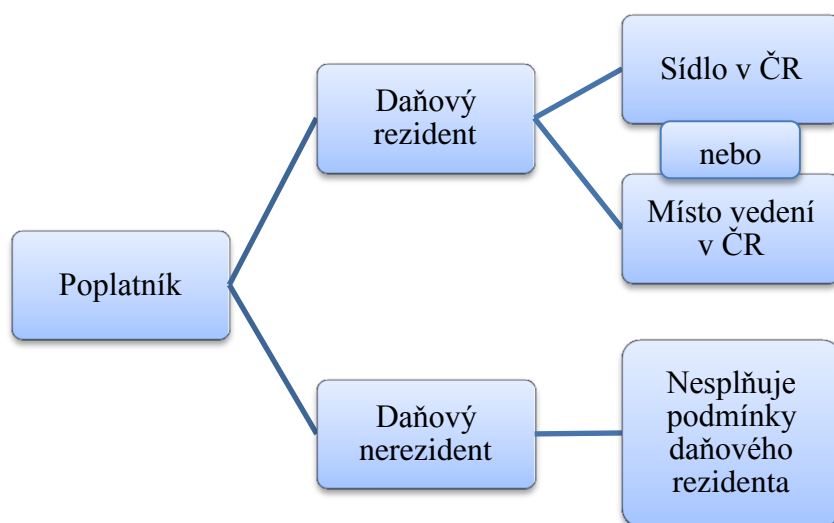
Tato daň se v České republice řídí ZDP. Daň z příjmů právnických osob se řadí mezi přímé, důchodové daně (2).

2.3.1 Poplatníci daně z příjmu právnických osob

Poplatníkem daně z příjmů právnických osob je:

- právnická osoba,
- organizační složka státu,
- podílový fond,
- podfond akciové společnosti,
- další poplatníci stanovení ZDP (4, § 17).

Poplatníky daně z příjmu právnických osob lze dle ZDP rozdělit podle dvou kritérií. Prvním je rozdělení podle sídla, případně místa vedení na daňové rezidenty a daňové nerezidenty. Dále lze poplatníky rozdělit podle účelu založení na podnikatelské subjekty a veřejně prospěšné poplatníky (1, s. 93).



Obr. 1 Dělení poplatníků daně z příjmů právnických osob (Vlastní zpracování dle 4, § 17)

Jak vyplývá z obrázku 1, daňovými rezidenty jsou poplatníci, kteří mají na území České republiky sídlo nebo místo svého vedení. Pro tyto poplatníky platí, že mají neomezenou daňovou povinnost, to znamená, že dani podléhají jak příjmy plynoucí ze zdrojů na území ČR, tak i ze zdrojů plynoucích ze zahraničí. Naproti tomu daňoví nerezidenti mají omezenou daňovou povinnost, takže odvádí daň pouze z příjmů na území České republiky. Jde o poplatníky, kteří nemají na území ČR sídlo ani místo vedení (4, § 17).

Veřejně prospěšným poplatníkem jsou právnické osoby, které nebyly zřízeny za účelem podnikání. Tito poplatníci zdaňují zejména příjmy z vedlejších (výdělečných) aktivit. Podnikatelskými subjekty budeme rozumět ty, které byly založeny za účelem podnikání (1, s. 93).

Právě podnikatelským subjektům bude dále práce věnována.

2.3.2 Předmět daně

Předmětem daně z příjmů právnických osob jsou příjmy z veškeré činnosti a z nakládání s veškerým majetkem (4, § 18).

ZDP však definuje některé příjmy, které předmětem daně nejsou. Jde zejména o:

- příjmy získané nabytím akcií podle zákona upravujícího podmínky převodu majetku státu na jiné osoby,
- účelové dotace ze státního rozpočtu,
- příjmy z vlastní činnosti Správy úložišť radioaktivních odpadů,
- příjmy zdravotní pojišťovny plynoucí ve formě pojistného na veřejné zdravotní pojištění a další (4, § 18).

2.3.3 Rozsah vedení účetnictví a účetní závěrka

Účetní jednotky jsou povinny vést účetnictví v plném rozsahu, pokud zákon nestanoví jinak. Vést účetnictví ve zjednodušeném rozsahu může pouze jednotka, která je

příspěvkovou organizací a rozhodne tak její zřizovatel, nebo je malou nebo mikro účetní jednotkou a nemá povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem (15, § 9).

Účetní jednotky jsou povinny sestavovat účetní závěrku, kterou tvoří:

- rozvaha (balance),
- výkaz zisku a ztráty,
- příloha v účetní závěrce (15, §18).

Účetní jednotky, které vedou účetnictví v plném rozsahu, dále sestavují:

- přehled o peněžních tocích a
- přehled o změnách základního kapitálu (15, § 18).

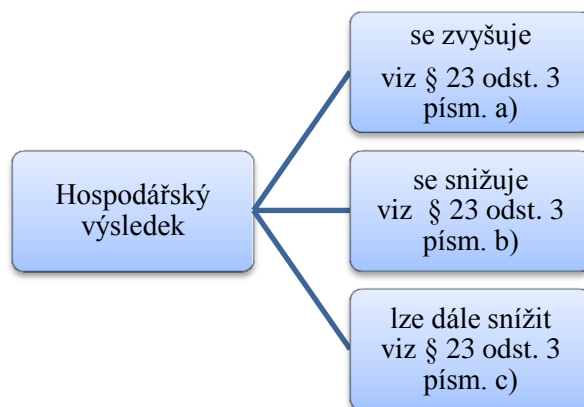
2.3.4 Základ daně

U poplatníků, kteří vedou účetnictví, vychází výpočet základu daně z hospodářského výsledku z účetnictví, který stanovíme jako rozdíl mezi výnosy a náklady (4, § 23).

Tento hospodářský výsledek však obsahuje veškeré výnosy a náklady, které daná účetní jednotka za příslušné období zaznamenala. Proto musíme tento rozdíl mezi výnosy a náklady upravit (13, s. 118).

Úpravy vycházející z pravidel podle § 23 až § 25 ZDP se provádí prostřednictvím příslušných řádků daňového přiznání (17, s. 123).

Úpravy výsledku hospodaření a příslušná ustanovení ZDP jsou znázorněny na obrázku 2.



Obr. 2 Úpravy výsledku hospodaření na základ daně (Vlastní zpracování dle 4)

Výsledek hospodaření se zvyšuje například o:

- částky neoprávněně zkracující příjmy,
- částky, které nelze dle ZDP zahrnout do nákladů,
- částky uplatněné v předchozích zdaňovacích obdobích (4, § 23),
- částky pojistného na důchodové spoření, pojistného na sociální zabezpečení, příspěvku na státní politiku zaměstnanosti a pojistného na veřejné zdravotní pojištění, které je povinen platit zaměstnanec, a toto pojistné bylo zaměstnavatelem sraženo, avšak neodvedeno do konce měsíce následujícího po uplynutí zdaňovacího období (4, § 23),
- přijaté úhrady smluvních pokut, úroků z prodlení a jiných sankcí ze závazkových vztahů, pokud byly položkou snižující výsledek hospodaření v předchozím zdaňovacím období (4, § 23),
- výši neuhrazeného dluhu, který je zachycen v účetnictví dlužníka, který odpovídá pohledávce, od jejíž splatnosti uplynulo 30 měsíců nebo se promlčela (4, § 23).

Výsledek hospodaření se snižuje například o:

- rozdíl, o který smluvní pokuty a úroky z prodlení a jiné sankce ze závazkových vztahů zúčtované ve prospěch výnosů převyšují přijaté částky v tomto zdaňovacím období (4, § 23),
- částky pojistného na důchodové spoření, sociální zabezpečení, příspěvky na státní politiku zaměstnanosti a pojistného na veřejné zdravotní pojištění, o které byl zvýšen výsledek hospodaření, dojde-li k jejich odvedení (4, § 23),
- další výdaje, které lze uplatnit jako výdaje na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, jen pokud byly zaplacený a dojde k jejich zaplacení v období jiném, než ve kterém ovlivnily výsledek hospodaření (4, § 23).

Výsledek hospodaření lze dále snížit o:

- částky, o které byly nesprávně zvýšeny příjmy,
- částky nezahrnuté do výdajů, které ale lze do výdajů zahrnout,
- částky, které souvisí s rozpuštěním rezerv a opravných položek, jejichž tvorba nebyla daňovým výdajem, pokud jsou zaúčtovány ve prospěch nákladů nebo výnosů (4, § 23).

2.3.5 Sazba daně a zdaňovací období

Obecná sazba daně z příjmů právnických osob činí 19 %. Vypočteme ji jako součin základu daně, který snížíme o položky snižující základ daně a o odčitatelné položky od základu daně zaokrouhleného na celé tisíce Kč dolů a sazby daně (4, § 21).

Zdaňovacím obdobím daně z příjmů právnických osob může být:

- kalendářní rok,
- hospodářský rok,
- období od rozhodného dne fúze nebo rozdělení obchodní korporace do konce kalendářního roku nebo hospodářského roku, nebo

- účetní období, v případě, že je toto období delší než nepřetržitě po sobě jdoucích 12 měsíců (4, § 21a).

2.3.6 Položky odčitatelné od základu daně

Poplatník může při splnění zákonných podmínek využít snížení základu daně o odčitatelné položky (18, s. 117). Od základu daně lze odečíst daňovou ztrátu a dále odpočet na podporu vzdělávání a odpočet na podporu výzkumu a vývoje (18, s. 118).

Daňová ztráta

Od základu daně si může poplatník odečíst daňovou ztrátu, která vznikla a byla vyměřena. Je pouze na poplatníkovi, zda si tuto odčitatelnou položku uplatní, případně v jaké výši a ve kterém zdaňovacím období, nejpozději však do pěti let bezprostředně následujících po roce, ve kterém tato ztráta vznikla (7, s. 587).

Výzkum a vývoj

Další položkou nezdanitelné části základu daně je odpočet na podporu výzkumu a vývoje.

Projektem výzkumu a vývoje se rozumí souhrnný dokument, ve kterém poplatník vymezí svou činnost. Z důvodu zajištění důkazního materiálu musí být projekt zpracován v písemné podobě (5).

O výdajích vynaložených při realizaci projektů je poplatník povinen vést oddělenou evidenci v členění na jednotlivé projekty a jednotlivé účetní případy (5).

Odpočet na podporu výzkumu a vývoj činí součet:

- 100 % výdajů vynaložených v období na realizaci projektu výzkumu a vývoje zahrnovaných do odpočtu, které nepřevyšují úhrn výdajů vynaložených na

realizaci projektu výzkumu a vývoje zahrnovaných do odpočtu v minulém období a

- 110% výdajů, které byly vynaloženy v období na realizaci projektu výzkumu a vývoje zahrnovaných do odpočtu, které převyšují úhrn výdajů vynaložených na realizaci projektu výzkumu a vývoje zahrnovaných do odpočtu v minulém období (4, § 34a).

Za výdaje vynaložené na výzkum a vývoj považujeme výdaje, které poplatník vynaložil při realizaci projektu výzkumu a vývoje zejména na projekční a konstrukční práce, výpočty, návrhy technologií a výrobu funkčního vzorku prototypu (18, s. 118).

Základním kritériem pro odlišení výzkumu a vývoje od ostatních činností je přítomnost ocenitelného prvku novosti a vyjasnění výzkumné nebo technické nejistoty (5).

Odborné vzdělávání

Odpočet na podporu odborného vzdělávání činí součet odpočtu na pořízení majetku na odborné vzdělávání a odpočtu na podporu výdajů vynaložených v rámci odborného vzdělávání za studenta nebo žáka (4, § 34f).

Odborným vzděláváním se rozumí:

- praktické vyučování ve středním vzdělávání,
- části akreditovaného studijního programu vysoké školy (4, § 34f).

Poplatník je povinen vést třídní knihu nebo obdobnou evidenci, která obsahuje průkazné údaje o poskytované vzdělávací činnosti a o jejím průběhu (18, s. 120).

Odpočet na podporu výdajů vynaložených na žáka nebo studenta v rámci odborného vzdělávání se vypočte jako součin počtu hodin uskutečněných na pracovišti poplatníka a částky 200 Kč (4, § 34h).

2.3.7 Bezúplatná plnění

Od základu daně sníženého o nezdanitelné části základu daně lze odečíst hodnotu bezúplatného plnění, které bylo poskytnuto obcím, krajům, organizačním složkám státu, právnickým osobám na určené činnosti nebo fyzickým osobám na vymezené účely (7, s. 315).

Hodnotu bezúplatného plnění lze odečíst v tom zdaňovacím období, ve kterém bylo toto plnění prokazatelně poskytnuto. Hodnota daru musí činit minimálně 2 000 Kč, maximálně lze odečíst 10 % ze základu daně sníženého o nezdanitelné části základu daně (8, s. 57).

2.3.8 Slevy na dani

Poplatník daně z příjmů právnických osob může dále snížit svou daňovou povinnost uplatněním slev na dani. Sleva na dani znamená snížení už konkrétní daňové povinnosti, takže má velký význam při propočtu daňové optimalizace (18, s. 122).

Zaměstnanci se zdravotním pojištěním

Poplatník, který je daňovým rezidentem České republiky, může uplatnit slevu na dani z titulu zaměstnávání osob se zdravotním postižením (14, s. 158).

Daňová povinnost za zdaňovací období se snižuje o:

- částku 18 000 Kč za každého zaměstnance se zdravotním postižením, s výjimkou zaměstnance s těžším zdravotním postižením,
- částku 60 000 Kč za každého zaměstnance s těžším zdravotním postižením (4, § 35).

Pro výpočet těchto slev je rozhodný průměrný roční přepočtený stav zaměstnanců se zdravotním postižením. Tento přepočtený stav se vypočítá samostatně za každou skupinu zaměstnanců jako podíl celkového počtu hodin, který těmto zaměstnancům

vyplývá z rozvržení pracovní doby po dobu trvání pracovního poměru v rámci příslušného zdaňovacího období a celkového ročního fondu pracovní doby, která připadá na jednoho zaměstnance pracujícího na plnou pracovní dobu (14, s. 159).

Investiční pobídky

Poplatník, kterému byl poskytnut příslib investiční pobídky podle Zákona č. 72/2000 Sb. o investičních pobídkách, ve znění pozdějších předpisů (dále jen ZIP) a splnil všeobecné podmínky podle ZIP a zvláštní podmínky dle ZDP, může uplatnit slevu na dani, která se vypočte jako $S1 - S2$, kde

- $S1$ = částka daně vypočtené jako 19% ze základu daně sníženého o položky odčitatelné od základu daně a o bezúplatná plnění za zdaňovací období, za které bude sleva uplatněna, a
- $S2$ = aritmetický průměr částek daně vypočtené stejným způsobem za 3 bezprostředně předcházející zdaňovací období před obdobím, kdy lze poprvé slevu uplatnit (4, § 35b).

Slevu na dani lze uplatňovat po dobu deseti po sobě následujících zdaňovacích období a lze ji uplatnit nejdříve ve zdaňovacím období, ve kterém jsou splněny všeobecné i zvláštní podmínky, které musí být splněny nejpozději 3 roky od vydání rozhodnutí o příslibu investičních pobídek (4, § 35b).

Sleva na dani nesmí překročit míru veřejné podpory, která je stanovena ZIP (4, § 35b).

Všeobecné podmínky dle ZIP

Všeobecnými podmínkami, které poplatník musí splnit, jsou:

- realizace investiční akce na území České republiky,
- šetrnost činností, stavby a zařízení k životnímu prostředí,
- zahájení investiční akce až po vydání potvrzení,

- splnění dalších podmínek pro realizaci investiční akce ve výrobě nejpozději do 3 let od vydání rozhodnutí o příslibu investiční pobídky (16, § 2).

Dalšími všeobecnými podmínkami pro investiční akce ve výrobě jsou:

- vynaložení prostředků do oborů zpracovatelského průmyslu,
- pořízení dlouhodobého majetku minimálně v částce 100 mil. Kč, z toho alespoň v částce 50 mil. Kč na pořízení strojního zařízení, které bylo pořízeno za tržní cenu, nebylo vyrobeno dříve než dva roky před jeho pořízením a nebylo předmětem odpisů,
- financování alespoň částky 50 mil. Kč z vlastních zdrojů právnické osoby,
- zahájení výroby (16, § 2).

Zvláštní podmínky dle ZDP

- poplatník od zdaňovacího období, ve kterém splnil všeobecné podmínky dle ZIP, uplatní při stanovení daně v nejvyšší možné míře všechny odpisy podle § 26 až § 33 ZDP, opravné položky k pohledávkám podle ZoR a položky odčitatelné od základu daně (4, § 35a),
- u dlouhodobého majetku s výjimkou nemovitých věcí bude poplatník prvním vlastníkem na území České republiky,
- v období, za které může být čerpána sleva na dani, nebude poplatník zrušen a nebude vůči němu vydáno rozhodnutí o úpadku,
- poplatník nezvýší základ pro výpočet slevy na dani obchodními operacemi ve vztazích se spojenými osobami,
- poplatník, kterému bylo poskytnuto více příslibů investičních pobídek pro stejný typ investiční akce, může uplatnit slevu na dani za zdaňovací období pouze podle jednoho z těchto příslibů (4, § 35a).

2.3.9 Postup výpočtu daně z příjmů

Postup výpočtu daně z příjmů právnických osob včetně příslušných ustanovení ZDP je znázorněn v tabulce 1.

Účetní výsledek hospodaření (rozdíl mezi výnosy a náklady)	
Položky zvyšující základ daně	§ 23 odst. 3 písm. a)
Položky snižující základ daně	§ 23 odst. 3 písm. b) a c)
Základ daně	
ODPOČTY (ODČITATELNÉ POLOŽKY)	§ 34
Daňová ztráta (Vyměřená za předešlá zdaňovací období)	§ 34
Odpočet výdajů na projekty výzkumu a vývoje	§ 34a
Odpočet na podporu odborného vzdělávání	§ 34f + § 34h
Mezisoučet	
Bezúplatná plnění na veřejně prospěšné účely (max. 10 % z mezisoučtu)	§ 20 odst. 8
ZÁKLAD DANĚ PO SNÍŽENÍ O ODPOČTY (zaokrouhlený na tisícikoruny dolů)	
Sazba daně	§ 21
DAŇ	
SLEVY NA DANI	§ 35
Na zaměstnance se zdravotním postižením	§ 35
Z titulu investičních pobídek	§ 35a + § 35b
DAŇ PO SLEVĚ	

Tab. 1: Úprava výsledku hospodaření na základ daně a její výpočet (Vlastní zpracování dle 1, s. 136, 4)

2.3.10 Daňová optimalizace

Každý daňový subjekt má právo optimalizovat svou daňovou povinnost tak, že legálními způsoby sníží svou daňovou povinnost na minimum (18, s. 56).

Daňové optimalizace se dosahuje například:

- daňovou úsporou (využitím všech alternativních způsobů snížení základu daně podle platných zákonů),
- odložením daně do budoucna,
- využitím smluv o zamezení dvojího zdanění (18, s. 55).

2.3.11 Podání daňového přiznání

Rozlišujeme tři druhy daňového přiznání, a to řádné, opravné a dodatečné daňové přiznání.

Řádné daňové tvrzení je povinen podat každý daňový subjekt, kterému to zákon ukládá, nebo daňový subjekt, který je k tomu vyzván správcem daně. Povinností daňového subjektu je sám vyčíslit daň a uvést předepsané údaje a další okolnost, které jsou rozhodné pro vyměření daně (3, § 135).

Opravné daňové přiznání se podává před uplynutím lhůty pro podání daňového tvrzení a daňový subjekt jím může nahradit daňové přiznání, které už podal. V řízení se dále postupuje dle tohoto opravného daňového tvrzení. K původnímu se nepřihlíží (3, § 138).

Dodatečné daňové přiznání je povinen podat subjekt do konce měsíce následujícího po měsíci, ve kterém zjistil, že daň má být vyšší než poslední známá daň, a ve stejné lhůtě tuto rozdílnou částku uhradit (3, § 141).

Lhůta pro podání daňového přiznání

Daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob se podává nejpozději do 3 měsíců po uplynutí zdaňovacího období. Tedy v případě, že za zdaňovací období subjekt považuje kalendářní rok, je lhůta pro podání daňového přiznání do 1. dubna následujícího roku (3, § 136).

Jde-li o daňový subjekt, který má povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem, nebo jehož daňové tvrzení zpracovává a podává daňový poradce, podává se daňové

přiznání do 6 měsíců po uplynutí zdaňovacího období. Plná moc udělená tomuto poradci musí být uplatněna u správce daně před uplynutím tříměsíční lhůty (3, § 136).

Pokud lhůta pro podání připadne na sobotu, neděli nebo státem uznaný svátek, lhůta končí nejbližší následující pracovní den (14, s. 242).

Daň je splatná v poslední den lhůty pro podání řádného daňového přiznání (3, § 135).

Sankci za opožděné tvrzení daně je správce daně oprávněn uplatnit až v případě, že zpoždění podání daňového přiznání je delší než 5 pracovních dnů (14, s. 242).

Pokuta za opožděné podání daňového přiznání

Daňový subjekt má povinnost uhradit pokutu v případě, že nepodá daňové přiznání, ačkoliv má tuto povinnost stanovenou zákonem, nebo daňové přiznání podá po stanovené lhůtě a toto zpoždění trvá více než 5 pracovních dnů (17, s. 20).

Pokuta za opožděné podání daňového přiznání je ve výši:

- 0,05 % stanovené daně nebo daňového odpočtu,
- 0,01 % stanovené daňové ztráty za každý den prodlení (3, §250).

Pokuta je však nejvýše do částky 5 % stanovené daně, daňového odpočtu nebo daňové ztráty a zároveň nejvýše do částky 300 000 Kč. Pokuta také nebude daňovému subjektu předepsána v případě, že výše vypočtené pokuty bude menší než 200 Kč (3, § 250).

2.3.12 Zálohy na daň z příjmů právnických osob

Poplatníci, jejichž poslední známá daňová povinnost (dále jen PZDP) nepřesáhla 30 000 Kč, a dále obce a kraje a zůstavitel ode dne jeho smrti zálohy na daň z příjmů právnických osob neplatí (17, s. 130).

Zálohy platí poplatníci na základě výše PZDP. Výše záloh, jejich periodicita a splatnost je znázorněna v tabulce 2.

Tab. 2 Zálohy na daň z příjmů právnických osob (Vlastní zpracování dle 4)

PZDP v Kč	Periodicita záloh	Splatnost záloh			
		15. 3.	15. 6.	15. 9.	15. 12.
30 001 - 150 000	dvakrát ročně	-	40 % PZDP	-	40 % PZDP
> 150 000	čtyřikrát ročně	25 % PZDP	25 % PZDP	25 % PZDP	25 % PZDP

2.4 Daňové náklady

Za daňové výdaje (náklady) považujeme náklady vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Tyto náklady snižují daňový základ poplatníka. Aby však byly tyto náklady daňově účinné, musí splňovat tyto podmínky:

- poplatník je skutečně vynaložil,
- poplatník je vynaložil v souvislosti se získáním zdanitelných příjmů,
- věcně i časově náleží do daného zdaňovacího období,
- stanoví tak o nich zákon (7, s. 424).

Dále jsou definovány náklady podle § 24 odstavce 2 ZDP. Tyto náklady jsou považovány za náklady vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů (4, § 24).

2.4.1 Daňové odpisy hmotného majetku

Odpisy majetku jsou obecně nástrojem k vyjádření poklesu hodnoty majetku v souvislosti s jeho fyzickým a morálním opotřebením (7, s. 432). Je však nutné rozlišovat účetní a daňové odpisy (8, s. 41).

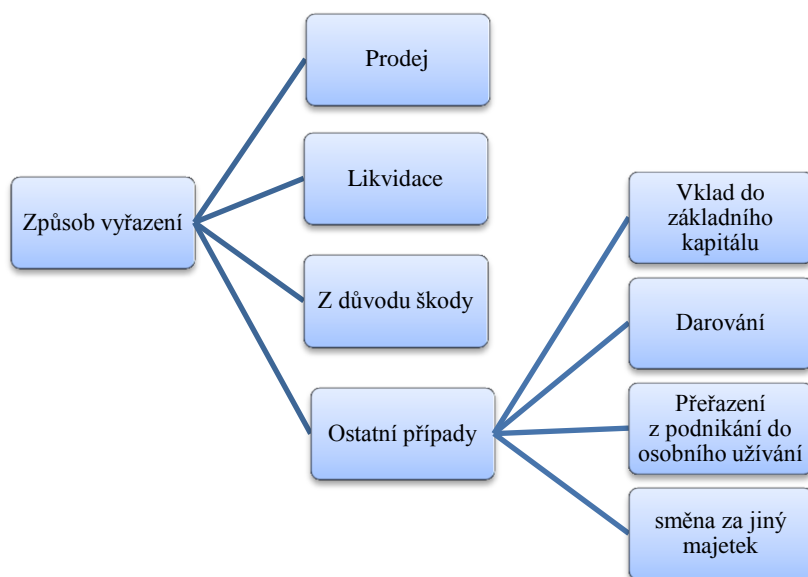
Účetní odpisy vycházejí ze skutečné životnosti majetku. Jsou zachyceny v účetnictví, avšak nejsou považovány za daňově uznatelný náklad. Daňové odpisy se řídí příslušnými ustanoveními (§ 26 až § 33) ZDP, která stanoví přesná pravidla pro jejich výpočet a uplatnění. O daňových odpisech se neúčtuje. Poplatník daňové odpisy

sleduje, protože jsou daňově uznatelným nákladem. Rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy se projeví v daňovém přiznání. V případě, že jsou účetní odpisy vyšší než daňové, o částku rozdílu zvýšíme výsledek hospodaření na řádku č. 50 daňového přiznání. V opačném případě, kdy jsou daňové odpisy vyšší než účetní odpisy, snížíme výsledek hospodaření na řádku 150 daňového přiznání (8, s. 41).

Uplatnění daňových odpisů je právem poplatníka. Proto (až na některé zákonem stanovené výjimky) odpisovat majetek nemusí, nebo může odpisování kdykoliv přerušit. Toto se děje zejména v případech, kdy by poplatník při využití odpisů vykázal daňovou ztrátu, nebo příliš nízký základ daně, a nemohl by tak využít položky snižující základ daně nebo slevy na dani (8, s. 41).

2.4.2 Zůstatková cena hmotného majetku

Majetek může být vyřazen z mnoha důvodů. Některé důvody vyřazení majetku jsou znázorněny na obrázku 3.



Obr. 3 Způsoby vyřazení majetku (Vlastní zpracování dle 17, s. 108)

Za zůstatkovou cenu považujeme rozdíl mezi vstupní cenou majetku a celkovou výší uplatněných odpisů (4, § 29).

V případě prodeje majetku je zůstatková cena daňově uznatelným nákladem v případě, že byl majetek daňově odpisován. Při vyřazení majetku z důvodu likvidace je zůstatková cena tohoto majetku také daňově účinným nákladem. Podnikatel však musí likvidaci doložit například protokolem o likvidaci nebo dokladem ze skládky (17, s. 108).

Výjimkou je vyřazení stávajících staveb v důsledku nové výstavby, kdy se zůstatková cena původní stavby stane součástí pořizovací ceny stavby nové (17, s. 108).

Zůstatková cena hmotného majetku, který byl vyřazený v důsledku škody, je daňově účinný náklad jen do výše náhrad (4, § 24). V případě, že byla škoda způsobena podle policie neznámým pachatelem, nebo v důsledku živelní pohromy, je však daňově uznatelným nákladem zůstatková cena v plné výši (17, s. 108).

Za škodu považujeme fyzické znehodnocení majetku, který je ve vlastnictví poplatníka, a to jak z objektivních, tak i subjektivních příčin, pokud byl tento majetek v důsledku škody vyřazen. Mankem rozumíme inventarizační rozdíl, kdy skutečný stav je nižší než stav účetní. Za tyto manka a škody však nepovažujeme technologické a technické úbytky a úbytky, které vyplývají z přirozených vlastností zásob (4, § 25).

Za škodu dále nepovažujeme:

- poškození, které lze opravit,
- vyřazení zásob, pokud je při likvidaci dosaženo tržby,
- vyřazení nepotřebných zásob (10, s. 77).

Zůstatková cena majetku, který byl vyřazen z důvodu vkladu do základního kapitálu, darování nebo přearování z podnikání do osobního užívání, je nedaňovým nákladem (17, s. 108).

2.4.3 Škody

Daňově účinnými náklady jsou škody, které vznikly v důsledku živelních pohrom a škody způsobené podle policie neznámým pachatelem (4, § 24).

Za živelní pohromu je považován:

- nezaviněný požár a výbuch,
- blesk,
- vichřice s rychlostí větru nad 75 km/h,
- povodeň, záplava, krupobití,
- sesouvání a zřícení lavin,
- sesouvání a sesuny půdy,
- zemětřesení dosahující alespoň 4. stupně mezinárodní stupnice udávající makroseizmické účinky zemětřesení (8, s. 186; 4, § 24).

Výše škody musí být vždy doložena od pojišťovny, nebo soudním znalcem (7, s. 448).

Škoda způsobená neznámým pachatelem je daňově účinná za předpokladu, že poplatník obdrží potvrzení od policie ve zdaňovacím období, kdy ke škodě došlo, případně následující rok do termínu pro sestavení účetní závěrky za předchozí rok (7, s. 448).

2.4.4 Pojistné

Pojistné na sociální zabezpečení a příspěvek na státní politiku nezaměstnanosti a pojistné na veřejné zdravotní pojištění, které je hrazené zaměstnavatelem za zaměstnance, jsou daňově účinným nákladem v případě, že byly skutečně zaplacený. Zaplacený přitom musí být nejpozději do konce měsíce následujícího po uplynutí příslušného zdaňovacího období. V případě, že bylo pojistné uhrazeno po uplynutí termínu, stává se daňovým výdajem v tom zdaňovacím období, kdy bylo skutečně uhrazeno (7, s. 435; 4, § 24).

O částku pojistného na sociální zabezpečení, příspěvku na státní politiku zaměstnanosti a pojistného na veřejné zdravotní pojištění, které je povinen platit zaměstnanec, a které

bylo zaměstnavatelem sraženo, avšak neodvedeno do konce měsíce následujícího po uplynutí zdaňovacího období, se zvyšuje výsledek hospodaření (4, §23).

2.4.5 Daně

Daň z nemovitých věcí a daň z nabytí nemovitých věcí jsou daňově účinné, pokud byly zaplacený. Silniční daň je daňovým nákladem bez ohledu na její zaplacení (4, § 24).

Daň z přidané hodnoty, pokud souvisí s daňovými výdaji a kterou je plátce DPH povinen odvést při zrušení registrace, nebo na kterou neuplatnil nárok na odpočet je daňovým výdajem v případě, že poplatník o tuto daň nezvýšil vstupní cenu majetku (7, s. 437).

2.4.6 Rezervy na opravy hmotného majetku

Daňově uznatelným výdajem jsou rezervy na opravy hmotného majetku, jehož doba odepisování je dle ZDP pět a více let. Za opravy se nepovažuje technické zhodnocení majetku. Tato rezerva u jednotlivého hmotného majetku nesmí být tvořena pouze jedno zdaňovací období (9, § 7).

Tyto rezervy se nevytváří na majetek:

- který je určen k likvidaci,
- u něhož jde o každoročně opakovatelné opravy,
- u něhož jde o opravy v důsledku škody či jiné nepředvídané události (9, §7).

Tyto rezervy jsou daňově uznatelným výdajem, pokud budou peněžní prostředky v plné výši rezervy, které připadají na jedno zdaňovací období, převedeny na samostatný účet v bance se sídlem na území některého členského státu Evropské unie. Peníze musí být na účtu vedeny v českých korunách nebo v eurech, a to nejpozději do termínu pro podání daňového přiznání. Tento účet musí být určen výhradně pro ukládání prostředků rezerv a prostředky z něj mohou být čerpány pouze na účely, na které byla rezerva vytvořena (9, § 7).

Zákon o rezervách stanovuje maximální dobu tvorby rezervy podle zatřídění v příslušných odpisových skupinách dle ZDP (9, § 7). Tato doba je znázorněna v tabulce 3.

Tab. 3: Maximální doba tvorby rezervy (Vlastní zpracování dle 9, § 7)

Odpisová skupina	Maximální doba
2	3 zdaňovací období
3	6 zdaňovacích období
4	8 zdaňovacích období
5 a 6	10 zdaňovacích období

2.4.7 Opravné položky k pohledávkám

Daňově účinným nákladem je tvorba opravné položky k nepromlčeným pohledávkám splatným po 31. prosinci 1994. Vytvářet je mohou poplatníci daně z příjmů, kteří vedou účetnictví (17, s. 92).

U opravných položek k pohledávkám je nutné rozlišovat pohledávky vzniklé do 31. 12. 2013, které se řídí zákonem o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů ve znění platném do 31. 12. 2013, a pohledávky vzniklé od 1. 1. 2014 (17, s. 93-94).

Pohledávky vzniklé do 31. 12. 2013

K pohledávkám vzniklým do 31. 12. 2013, jejichž rozvahová hodnota v okamžiku vzniku nepřesáhla částku 200 000 Kč a od jejichž splatnosti uplynulo více než 6 měsíců, lze tvořit opravné položky až do výše 20 % neuhrazené rozvahové hodnoty pohledávky (17, s. 93).

Dále lze tvořit opravné položky k pohledávkám, které jsou aktivně vymáhány podle doby uplynulé od jejich splatnosti (17, s. 93-94). Tvorba opravných položek k těmto pohledávkám je znázorněna v tabulce 4.

Tab. 4 Opravné položky k pohledávkám vzniklým do 31. 12. 2013 (Vlastní zpracování dle 17, s. 93-94)

Minimální doba po splatnosti (v měsících)	Maximální výše opravné položky (z neuhrazené hodnoty pohledávky)
6	20 %
12	33 %
18	50 %
24	66 %
30	80 %
36	100 %

Opravné položky podle tabulky 4 může vytvářet poplatník v případě, že ohledně těchto pohledávek bylo zahájeno soudní, správní nebo rozhodčí řízení a poplatník se tohoto řízení řádně účastní (17, s. 93-94).

Pohledávky vzniklé od 1. 1. 2014

Tvorba zákonných opravných položek k pohledávkám vzniklých po 1. 1. 2014 je znázorněna v tabulce 5.

Tab. 5 Opravné položky k pohledávkám vzniklým po 1. 1. 2014 (Vlastní zpracování dle 9, §8a)

Minimální doba po splatnosti (v měsících)	Maximální výše opravné položky (z neuhrazené hodnoty pohledávky)
18	50 %
30	100 %

U pohledávky, která byla nabyta postoupením a jejíž rozvahová hodnota bez příslušenství byla v okamžiku jejího vzniku vyšší než 200 000 Kč, se mohou opravné

položky tvořit pouze v případě, že bylo ohledně této pohledávky zahájeno rozhodčí, soudní nebo správní řízení a poplatník daně z příjmů se tohoto řízení řádně účastní (9, § 8a).

V případě, že poplatník netvoří opravné položky k pohledávkám za dlužníky v insolvenčním řízení, k nepromlčeným pohledávkám a k pohledávkám z titulu ručení za celní dluh, může tvořit opravnou položku až do výše 100 % její neuhrazené rozvahové hodnoty bez příslušenství v případě, že:

- nejde o pohledávku za členy obchodní korporace za upsaný vlastní kapitál, a o pohledávku mezi spojenými osobami
- hodnota pohledávky v okamžiku jejího vzniku nepřesáhne částku 30 000 Kč,
- uplynulo nejméně 12 měsíců od konce sjednané doby splatnosti pohledávky,
- celková hodnota pohledávek bez příslušenství, které vznikly vůči jednomu dlužníkovi, nepřesáhne za příslušné období částku 30 000 Kč (9, § 8c).

2.4.8 Pohledávky nabyté postoupením

U poplatníků, kteří vedou účetnictví je daňově uznatelným nákladem:

- pořizovací cena, pokud pohledávku poplatník nabyl postoupením, a to do výše příjmů plynoucích z úhrady dlužníkem (případně postupníkem, pokud byla pohledávka dále postoupena),
- jmenovitá hodnota pohledávky, pokud ji poplatník postupuje a to do výše příjmu plynoucího z jejího postoupení (4, § 24).

Daňově účinným nákladem u poplatníků, kteří vedou účetnictví je hodnota nebo pořizovací cena pohledávky, která byla nabyta postoupením, vkladem nebo při přeměně obchodní korporace za předpokladu, že poplatník může k této pohledávce uplatňovat opravné položky (4, § 24).

Výjimkou jsou pohledávky, ke kterým není možné tvořit opravné položky z důvodu, že od její splatnosti uplynulo méně než 18 měsíců, nebo pohledávka byla nabyta

postoupením a její jmenovitá hodnota byla v okamžiku vzniku vyšší než 200 000 Kč, ale nebylo ohledně této pohledávky zahájeno rozhodčí, soudní nebo správní řízení z důvodu, že:

- u dlužníka soud zrušil konkurz,
- dlužník je v úpadku nebo mu úpadek hrozí,
- dlužníkuv majetek je postižen exekucí,
- dlužník zemřel a pohledávka nemohla být uspokojena ani vymáháním na dědicích,
- na majetek dlužníka je uplatňována veřejná dražba (4, § 24).

2.4.9 Výdaje na pracovní a sociální podmínky zaměstnanců

Za výdaje vynaložené na pracovní a sociální podmínky, péči o zdraví a zvýšený rozsah doby odpočinku zaměstnanců, které jsou daňově účinné, považujeme zejména:

- bezpečnost a ochranu zdraví při práci a hygienické vybavení pracovišť,
- provoz vlastních vzdělávacích zařízení,
- provoz stravovacího zařízení,
- práva zaměstnanců vyplývající z kolektivní smlouvy či vnitřních předpisů (4, § 24).

Bezpečnost a ochrana zdraví při práci a hygienické vybavení pracovišť

Jsou to výdaje, které je zaměstnavatel povinen hradit podle obecně závazných předpisů. Součástí těchto nákladů jsou výdaje na osobní ochranné pracovní prostředky, dále potom mycí, čisticí a dezinfekční prostředky a ochranné nápoje (7, s. 439).

Provoz vlastních vzdělávacích zařízení

Za daňově účinné považujeme výdaje zaměstnavatele na provoz vlastních vzdělávacích zařízení a dále výdaje vynaložené na odborný rozvoj zaměstnanců, pokud souvisejí s předmětem činnosti zaměstnavatele (4, § 24).

Výdaje související s provozem vzdělávacích zařízení jsou daňově účinné v případě, že slouží výhradně ke vzdělávání vlastních pracovníků. Pokud je toto zařízení využíváno také ke vzdělávání jiných osob, lze do daňových nákladů zahrnout pouze část provozních výdajů, které souvisí se vzděláváním vlastních pracovníků, a to podle vhodného kritéria (7, s. 441).

Část nákladů, která byla vynaložena na vzdělávání jiných osob, nebo na jiné účely, je daňovým nákladem pouze do výše dosažených výnosů (4, § 25).

Za odborný rozvoj považujeme prohlubování a zvyšování kvalifikace zaměstnanců. Tento rozvoj však musí souviset s předmětem činnosti zaměstnavatele (7, s. 440).

Stravovací zařízení

Při poskytování stravování rozlišujeme dvě formy. Buď to provoz vlastního stravovacího zařízení, kterým se rozumí také provoz vlastního stravovacího zařízení prostřednictvím jiných subjektů, nebo příspěvek na stravování zajišťované prostřednictvím jiných subjektů (7, s. 441).

Daňovými výdaji na provoz vlastního stravovacího zařízení rozumíme výdaje spojené s provozem kuchyně, jídelny a kantýny. Do těchto nákladů nikdy nezahrnujeme hodnotu potravin (8, s. 227).

Za stravování zajištěné prostřednictvím jiných subjektů považujeme smluvně zabezpečené stravování zaměstnavatelem v jiném stravovacím zařízení, nebo ve vlastním zařízení, které je pronajaté na základě smlouvy o pronájmu nebo na základě stravenek (11, s. 46).

V těchto případech jsou daňově účinné příspěvky zaměstnavatele až do výše 55 % ceny jednoho jídla za jednu směnu, maximálně však do výše 70 % stravného pro zaměstnance při trvání pracovní cesty pět až dvanáct hodin (4, § 24).

Při zajištění stravování prostřednictvím stravenek cenou jídla rozumíme hodnotu stravenky včetně poplatku za zprostředkování nákupu. Směnou se rozumí část týdenní pracovní doby, do které nepočítáme práci přesčas, kterou je zaměstnanec povinen odpracovat na základě předem stanoveného rozvrhu pracovních směn (11, s. 47).

Příspěvek na stravování můžeme uplatnit jako daňový výdaj v případě, že zaměstnanec je přítomen v práci alespoň 3 hodiny během stanovené směny. Tento příspěvek nelze uplatnit za zaměstnance, kterému vznikl nárok na stravné v souvislosti s pracovní cestou (11, s. 46).

Práva zaměstnanců vyplývající z kolektivní smlouvy či vnitřních předpisů

Práva zaměstnanců, která vyplývají z kolektivních smluv, vnitřních předpisů zaměstnavatele, pracovní nebo jiné smlouvy, jsou daňově účinnými výdaji (4, § 24).

Může jít například o:

- příspěvek na penzijní připojištění se státním příspěvkem, který poukáže zaměstnavatel na účet u penzijního fondu zaměstnance a pojistné na soukromé životní pojištění, hrazené zaměstnavatelem za zaměstnance příslušné pojišťovně. U zaměstnance se jedná při splnění podmínek o osvobozený příjem až do částky 30 000 Kč ročně (4, § 6, § 24).
- Náklady na přechodné ubytování zaměstnanců v souvislosti s výkonem práce, pokud je obec přechodného ubytování odlišná od obce, kde má zaměstnanec bydliště, a to v neomezené výši. V případě zaměstnance jde o příjem osvobozený od daně z příjmů fyzických osob do výše 3 500 Kč měsíčně (8, s. 158).

- Dopravu zaměstnanců do zaměstnání a ze zaměstnání. Na straně zaměstnance se však jedná o zdanitelný příjem ve výši ceny obvyklé, podléhá tak tedy vedle daně také pojistnému na sociální a zdravotní pojištění (8, s. 67).

2.4.10 Pracovní cesty

Pracovní cestou rozumíme časově omezené vyslání zaměstnance zaměstnavatelem mimo sjednané místo výkonu práce, aby tam práci vykonal. Pracovní cesta může být uskutečňována v tuzemsku nebo v zahraničí. Za pracovní cesty náleží zaměstnancům cestovní náhrady (8, s. 26).

Veškeré výdaje, které zaměstnanec vyúčtovává k úhradě v rámci pracovní cesty, musí být prokázány a doloženy příslušnými doklady (11, s. 96).

Tuzemské pracovní cesty

Zaměstnanci, který byl vyslán na tuzemskou pracovní cestu, je zaměstnavatel povinen poskytnout:

- náhradu jízdních výdajů,
- náhradu výdajů za stravování,
- stravné,
- náhradu nutných vedlejších výdajů (8, s. 27).

Zaměstnanec má právo na náhradu výdajů za použití hromadné přepravy v prokázané výši. Při použití vlastního silničního motorového vozidla přísluší zaměstnanci náhrada za každý 1 km jízdy ve výši 3,80 Kč. Tato sazba je stanovena ministerstvem práce a sociálních věcí (dále jen MPSV) pro rok 2016 Vyhláškou č. 385/2015 Sb., o změně sazby náhrady za používání silničních motorových vozidel a stravného a o stanovení průměrné ceny pohonných hmot pro účely poskytování cestovních náhrad (dále jen vyhláška MPSV) a dále náhrada za spotřebované pohonné hmoty. Cenu pohonných hmot musí zaměstnanec prokázat dokladem o nákupu, nebo se použije průměrná cena

pohonných hmot, která je stanovena vyhláškou MPSV pro příslušný rok. Tuto spotřebu vypočítá zaměstnanec dle údajů o spotřebě v technickém průkazu vozidla, z ceny pohonné hmoty a počtu ujetých kilometrů na pracovní cestě (8, s. 27 – 28).

Zaměstnanec má právo na náhradu výdajů za ubytování, bez ohledu na výši ceny v případě, že tyto výdaje řádně doloží dokladem o ubytování (11, s. 99).

Za každý kalendářní den přísluší zaměstnanci na pracovní cestě náhrada zvýšených stravovacích výdajů (stravné) ve výši stanovené vyhláškou MPSV pro příslušný rok (8, s. 29).

Zaměstnanec má právo na náhradu nutných vedlejších výdajů, které mu vznikly v přímé souvislosti s pracovní cestou. Za tyto výdaje můžeme považovat například vstupné na veletřh, parkovné, poplatky za použití dálnice apod. Zaměstnavatel poskytne náhradu zaměstnanci ve výši, kterou mu zaměstnanec prokáže. V případě, že nemůže tyto výdaje prokázat, náleží zaměstnanci náhrada odpovídající ceně obvyklé v době a místě konání pracovní cesty (11, s. 99).

Zahraniční pracovní cesty

Zahraniční pracovní cestou rozumíme cestu konanou mimo území ČR. Vznik práva zaměstnance na náhradu cestovních výdajů v cizí měně je doba přechodu státní hranice ČR. Při použití letecké přepravy je rozhodná doba odletu z ČR (11, s. 96).

Při zahraniční pracovní cestě náleží zaměstnanci náhrada jízdních výdajů, náhrada výdajů za ubytování, náhrada nutných vedlejších výdajů a stravné. Zaměstnavatel může poskytnout zaměstnanci další cestovní náhrady, např. kapesné. Kapesné je určeno na úhradu výdajů osobní povahy v průběhu zahraniční pracovní cesty a je pouze na zaměstnavateli, zda zaměstnanci kapesné poskytne. Kapesné se většinou poskytuje do výše 40 % zahraničního stravného (11, s. 104).

V případě zahraniční pracovní cesty určíme výši stravného v cizí měně pro příslušný stát podle vyhlášky ministerstva financí (8, s. 31).

Výše stravného dále závisí na trvání pracovní cesty v kalendářním dni. Zaměstnanci náleží:

- 100 % základní sazby, pokud pracovní cesta trvala déle než 18 hodin,
- dvě třetiny základní sazby při pracovní cestě 12 – 18 hodin,
- jedna třetina základní sazby, pokud pracovní cesta trvala alespoň 1 hodinu, nejvýše však 12 hodin (8, s. 32).

Stravné a kapesné, které poskytl zaměstnavatel zaměstnanci při zahraniční pracovní cestě, je na straně zaměstnavatele daňově uznatelným nákladem bez stanovení horního limitu. Avšak na straně zaměstnance není předmětem daně pouze zahraniční stravné ve výši základní sazby stanoveného vyhláškou MFČR a kapesné do výše 40 % zahraničního stravného (8, s. 32).

2.4.11 Paušální výdaj na dopravu

Paušální výdaj na dopravu silničním motorovým vozidlem může uplatnit poplatník, maximálně na 3 vozidla ve výši 5 000 Kč na jedno motorové vozidlo za každý kalendářní měsíc. V případě, že poplatník některé vozidlo používá také k soukromým účelům, lze na takové vozidlo uplatnit pouze část paušálního výdaje ve výši 80 % (10, s. 99).

V případě, že se poplatník rozhodne využívat paušální výdaje na dopravu, potom výdaje na PHM, parkování při pracovní cestě ani sazba základní náhrady za užití silničního motorového vozidla nejsou daňově uznatelným výdajem (10, s. 99).

2.4.12 Motivační příspěvek

Daňově uznatelným nákladem je motivační příspěvek na základě smluvního vztahu žákovi nebo studentovi, který se připravuje na výkon profese pro poplatníka, a to do výše 5 000 Kč nebo v případě studenta vysoké školy až do výše 10 000 Kč měsíčně (8, s. 88; 4, § 24).

Motivačním příspěvkem rozumíme stipendium, příspěvek na stravování, ubytování, vzdělávání související s budoucím výkonem profese, jízdné v prostředcích hromadné dopravy do místa vzdělávání a na pořízení osobních a ochranných pomůcek (4, § 24).

V případě poskytnutí příspěvku vyššího, než je stanovený limit, je tato částka poskytnutá nad stanovený limit daňově neuznatelným nákladem na straně zaměstnavatele (8, s. 88; 4, § 25).

2.4.13 Reklama

Daňovou účinnost nákladu na reklamu posuzujeme dle § 24 ZDP. Aby byla daňově relevantním nákladem, musí se jednat o náklad k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Za daňově účinné náklady na reklamu lze považovat marketingové akce nebo vzorky zdarma (8, s. 163 – 165).

2.4.14 Další daňově účinné náklady

Za daňové náklady dále považujeme zejména:

- náklady na zabezpečení požární ochrany,
- výdaje na dokončenou nástavbu, přístavbu, rekonstrukci a modernizaci, které nesplnily podmínky technického zhodnocení, a nenavyšují tak vstupní cenu majetku,
- smluvní pokuty, úroky a poplatky z prodlení a jiné sankce, které plynou ze závazkových vztahů v případě, že byly zaplacený,
- výdaje hrazené uživatelem hmotného majetku, který je předmětem finančního leasingu, pokud v úhrnu se sjednanou kupní cenou nepřevýší částku 40 000 Kč (4, § 24).

2.5 Nedaňové náklady

Nedaňové náklady jsou takové, které nelze uznat jako náklady vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů (4, § 25).

2.5.1 Náklady na pořízení hmotného a nehmotného majetku

Výdaje vynaložené na pořízení dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku nejsou považovány za daňové náklady. Totéž platí pro splátky a úroky z úvěrů, pokud jsou součástí pořizovací ceny majetku (7, s. 485).

Pořizovací cena majetku se dostává do nákladů pomocí daňových odpisů. Protože jsou daňové odpisy daňově uznatelným nákladem, nemohou být daňově účinné také náklady na jeho pořízení (7, s. 485).

2.5.2 Penále, úroky z prodlení a pokuty

Daňově neúčinné jsou pokuty, úroky z prodlení a penále, pokud se nejedná o sankce ze závazkových vztahů podle § 24 odst. 2 písm. zi (4, § 25).

Daňově neúčinným nákladem jsou vždy sankční platby ve formě přirážek k pojistnému na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku nezaměstnanosti a přirážky k pojistnému na veřejné zdravotní pojištění a náklady spojené s trestem uveřejnění rozsudku. Podle zákona o trestní odpovědnosti právnických osob a řízení proti nim má odsouzená právnická osoba povinnost uveřejnit rozsudek na vlastní náklady (7, s. 488).

2.5.3 Nepeněžní plnění poskytované zaměstnanci

Daňově neúčinné je nepeněžité plnění poskytované zaměstnavatelem zaměstnanci ve formě:

- příspěvku na kulturní pořady, zájezdy a sportovní akce,

- možnosti používat rekreační, zdravotnická, vzdělávací a sportovní zařízení (4, § 25).

2.5.4 Tvorba účelových fondů

Daňový subjekt může tvořit rezervní a jinak účelové fondy. Za daňově účinné však považujeme pouze ty, které vymezuje zákon o rezervách pro zjištění základu daně. Tvorba fondů nad rámec stanovený zákonem je daňově neúčinným nákladem (4, § 25).

2.5.5 Zůstatková cena a technické zhodnocení majetku

Daňově neúčinným nákladem je zůstatková cena hmotného a nehmotného majetku, který byl vyřazen v důsledku darování nebo bezúplatného převodu, pokud tuto povinnost poplatníkovi nestanoví zvláštní právní předpis (4, § 25).

Dále nelze jako daňový náklad uznat technické zhodnocení majetku. Technické zhodnocení navyšuje vstupní a zůstatkovou cenu majetku, takže se tyto náklady promítnou v daňových odpisech majetku, které jsou daňově účinné (7, s. 491).

2.5.6 Výdaje na reprezentaci

Za nedaňový náklad považujeme výdaje na reprezentaci, kterými jsou zejména výdaje na pohoštění, občerstvení a dar. Za dar nepovažujeme předmět:

- který je opatřen jménem nebo ochrannou známkou poskytovatele,
- jehož hodnota nepřesáhne částku 500 Kč bez DPH a
- který není s výjimkou tichého vína předmětem spotřební daně (4, § 25).

2.5.7 Výdaje mateřské společnosti

Daňově neuznané jsou výdaje mateřské společnosti, které souvisejí s držbou podílu v dceřiné společnosti. Jedná se zejména o finanční náklady vynaložené na získání

podílu v dceřiné společnosti, kterými jsou například úroky související s úvěrem na koupi podílu a náklady vynaložené na řízení dceřiné společnosti. Úroky z úvěrového finančního nástroje poskytnutého mateřské společnosti v období do 6 měsíců před nabytím podílu se považuje za výdaj, který přímo souvisí s držbou podílu v dceřiné společnosti. Daňový subjekt však může prokázat, že tento úvěr s nabytím podílu v dceřiné společnosti nesouvisí (7, s. 501 - 502).

2.5.8 Další nedaňové náklady

Za další nedaňové náklady považujeme zejména následující:

- výdaje na zvýšení základního kapitálu, včetně splácení půjček, jež se výdajů na zvýšení základního kapitálu týkají (7, s. 485),
- pojistné hrazené za členy statutárního orgánu a dalších orgánů právnické osoby a za jednatele společnosti s ručením omezeným z titulu odpovědnosti za škodu (4, § 25),
- výplaty podílů na zisku (4, § 25),
- výdaje vynaložené na příjmy, které nejsou daňově účinné (příjmy vyjmuté z předmětu daně, příjmy osvobozené od daně a příjmy nezahrnované do základu daně) a výdaje vynaložené na příjmy vyjmuté podle smlouvy o zamezení dvojího zdanění, které převyšují tyto příjmy (7, s. 489),
- výdaje vynaložené nad limit, pokud zákon vedle limitů stanoví také horní hranici jejich zvýšení (7, s. 490),
- manka a škody, které přesahují náhrady (4, § 25),
- daň z příjmů fyzických osob, daň z příjmů právnických osob a odložená daň (4, § 25),
- účetní odpisy dlouhodobého majetku (4, § 25),
- hodnota nealkoholických nápojů, které poskytuje zaměstnavatel zaměstnancům jako nepeněžitě plnění ke spotřebě na pracovišti (4, § 25).

3 ANALÝZA SOUČASNÉHO STAVU

Analytická část bakalářské práce se zaměřuje na zhodnocení současného stavu společnosti ve vztahu k nákladům a postupu při uplatňování odčitatelných položek od základu daně a slev na dani při stanovení daně z příjmů právnické osoby.

Protože si společnost přála zůstat v anonymitě, pro účely bakalářské práce bude použit název společnosti ABC, s. r. o. Dále jsou popsány skutečné postupy a metody, které jsou používány, avšak na přání vedení společnosti nebudou zveřejněny některé konkrétní výše nákladů a dalších částek.

3.1 Představení společnosti

Společnost ABC byla založena jako společnost s ručením omezeným. Jedná se o výrobní společnost, která své výrobky vyváží do více než 40 zemí světa.

Statutárním orgánem společnosti jsou tři jednatele. Každý jednatel je oprávněn za společnost jednat samostatně a v celém rozsahu. Základní kapitál společnosti je tvořen vklady dvou společníků. Podíl každého společníka je 50 %. Tyto vklady jsou 100% splaceny.

Společnost zaměstnává více než 350 zaměstnanců, z toho 15 na vedoucích pozicích.

3.1.1 Předmět podnikání

Předmětem podnikání společnosti ABC, s. r. o. jsou zejména tyto činnosti:

- výroba strojů a zařízení,
- výroba dalších výrobků zpracovatelského průmyslu,
- výroba elektronických součástek, elektrických zařízení a výroba a opravy elektrických strojů, přístrojů a elektronických zařízení pracujících na malém rozpětí,
- povrchové úpravy a svařování kovů a dalších materiálů,

- zprostředkování obchodu a služeb,
- velkoobchod a maloobchod,
- silniční motorová doprava - nákladní,
- mimoškolní výchova a vzdělávání, pořádání kurzů, školení, včetně lektorské činnosti,
- činnost účetních poradců, vedení účetnictví, vedení daňové evidence.

3.1.2 Účetní postupy a metody

Společnost ABC má povinnost vést účetnictví v plném rozsahu a má povinnost mít účetní závěrku ověřenu auditorem.

Účetní závěrka je sestavována na základě účetnictví, které je vedeno v souladu se zákonem o účetnictví a příslušnými nařízeními a vyhláškami. Účetní závěrku tvoří:

- rozvaha,
- výkaz zisku a ztráty,
- příloha v účetní závěrce,
- přehled o peněžních tocích,
- přehled o změnách základního kapitálu.

Zásoby

Materiál je oceňován v pořizovacích cenách. Pořizovací cena zahrnuje cenu pořízení a vedlejší náklady (zejména celní poplatky a dopravné).

Nedokončená výroba a hotové výrobky jsou oceňovány vlastními náklady výroby. Ty zahrnují cenu materiálu, práce a stanovené procento výrobní režie.

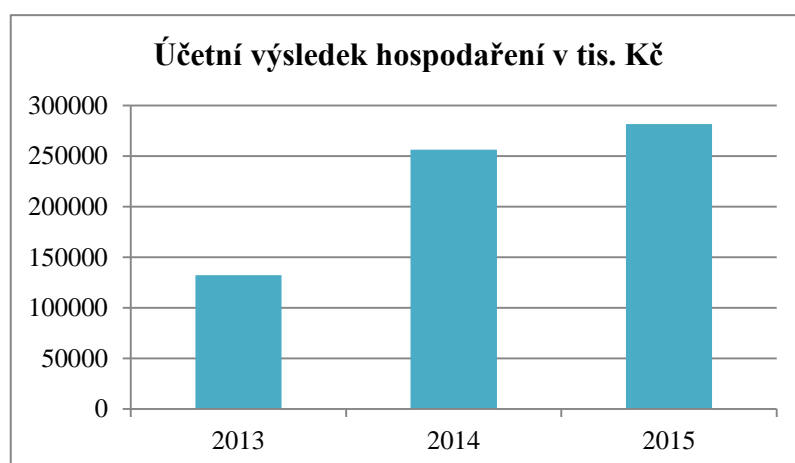
Úbytek zásob je oceňován metodou váženého aritmetického průměru.

Přepočty cizích měn

Společnost pro přepočet transakcí v cizí měně používá denní kurz České národní banky. V průběhu roku je účtováno pouze o realizovaných kurzových ziscích a ztrátách.

3.1.3 Vývoj výsledku hospodaření

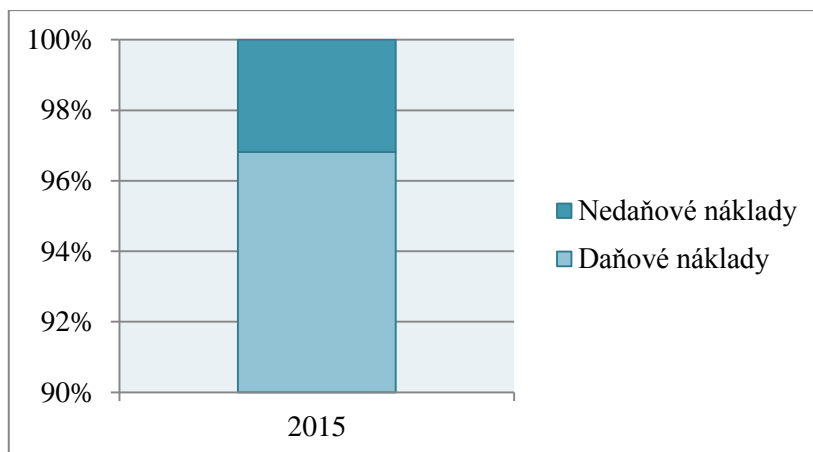
Účetní výsledek hospodaření je stanoven jako rozdíl výnosů a nákladů. Jak je patrné z grafu 1, účetní výsledek hospodaření společnosti ABC se neustále zvyšuje. S růstem hospodářského výsledku je spojen růst výnosů a také nákladů společnosti, kdy výnosy rostou rychleji než náklady vynaložené k těmto výnosům.



Graf 1 Vývoj účetního výsledku hospodaření v tis. Kč (Vlastní zpracování)

3.2 Náklady

Podíl daňově uznaných a daňově neuznaných nákladů na celkových nákladech je zachycen v grafu 2.



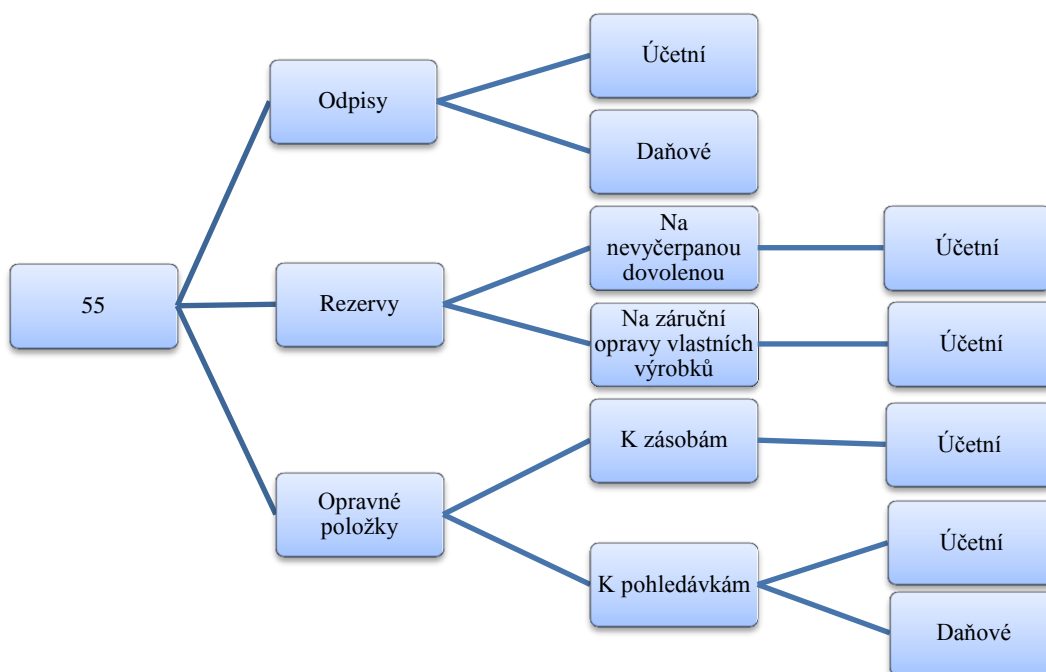
Graf 2 Podíl daňových a nedaňových nákladů na celkových nákladech společnosti (Vlastní zpracování)

Daňově uznané náklady společnosti v roce 2015 byly 96,8 % z celkových nákladů zachycených v účetnictví. O hodnotu nedaňových nákladů, které byly celkem 3,2 % z celkových nákladů, byl zvýšen výsledek hospodaření při úpravě na základ daně.

V následující části budou rozvrženy vybrané náklady společnosti podle účtových skupin a zhodnocena daňová uznatelnost u vybraných nákladů.

3.2.1 55 – odpisy, rezervy a opravné položky v provozní oblasti

Vybrané náklady společnosti zachycené v účetní skupině 55 jsou znázorněny na obrázku 4.



Obr. 4 Vybrané náklady v účtové skupině 55 (Vlastní zpracování dle interních zdrojů)

ODPISY MAJETKU

Odpisy majetku lze rozdělit na odpisy účetní, které jsou zachyceny v účetnictví a odpisy daňové, o kterých podnik neúčtuje, avšak jsou sledovány a uplatňovány jako daňový náklad. Společnost ABC má povinnost jakožto příjemce investičních pobídek uplatňovat daňové odpisy podle § 26 až § 33 v nejvyšší možné míře.

Účetní odpisy

Společnost ABC eviduje hmotný a nehmotný majetek v pořizovací ceně. Pro účely účetních odpisů je do kategorie dlouhodobého majetku zahrnován hmotný majetek s dobou použitelnosti delší než jeden rok a s pořizovací cenou od 15 000 Kč a nehmotný majetek v pořizovací ceně od 30 000 Kč, který má dobu použitelnosti delší než jeden rok. Tento majetek je vykazován v rozvaze a odpisován dle předpokládané doby životnosti. Účetní odpisy jsou uplatňovány od měsíce, ve kterém byl majetek zařazen.

Dle interní směrnice společnost stanovuje účetní odpisy následovně.

Tab. 6 Metody a doby odpisování dle skupin majetku (Vlastní zpracování)

Majetek	Metoda	Doba odpisování
Stavby	Lineární	30 - 50 let
Stroje a přístroje	Lineární	4 - 12 let
Automobily	Lineární	5 let
Software	Lineární	3 roky
Patenty a ostatní nehmotná aktiva	Lineární	5 let

Dlouhodobý majetek, který nesplňuje hranici pro uplatňování účetních odpisů, není vykazován v rozvaze a je účtován do nákladů v roce jeho pořízení.

Daňové odpisy

Pro stanovení daňových odpisů jsou v současné době používány rovnoměrné odpisy podle § 31 ZDP. Rovnoměrně je tedy odpisován veškerý majetek, zařazený v odpisových skupinách 1 až 6, s výjimkou majetku, který byl pořízen dříve, není ještě zcela odepsán a u tohoto majetku byl započat zrychlený odpis dle § 32 ZDP. Tento majetek musí být v souladu s § 30 odst. 2 ZDP odepsán původním způsobem.

U nově pořízeného majetku, který je zařazen do 1. – 3. odpisové skupiny s výjimkou osobních automobilů popřípadě spotřební elektroniky, kde je společnost prvním vlastníkem, je uplatněn navýšený odpis dle § 31 ZDP.

U forem vlastní výroby je odpis stanoven jako podíl vstupní ceny a stanovené doby použitelnosti, případně stanoveného počtu vyrobených výlisků.

Fotovoltaiky (technologie pro přímou přeměnu slunečního záření na elektřinu) jsou odpisovány rovnoměrně po dobu 240 měsíců od měsíce následujícího po měsíci, kdy byly splněny podmínky pro odpisování.

Nehmotný majetek je odpisován rovnoměrně bez přerušení po dobu stanovenou ZDP s přesností na měsíce.

Tab. 7 Způsob stanovení daňových odpisů (Vlastní zpracování dle vnitřní směrnice)

Majetek	§ ZDP podle kterého je odpisován
Hmotný majetek v odpisové skupině 1 až 6	§ 31
Formy vlastní výroby	§ 30 odst. 5
Fotovoltaiky	§ 30b
Nehmotný majetek pořízeny po 1. 1. 2004	§ 32a

Při úpravě účetního výsledku hospodaření na základ daně je vyčíslen pouze rozdíl účetních odpisů po odečtení odpisů připadajících na drobný dlouhodobý majetek a daňových odpisů. V případě, že účetní odpisy převyšují odpisy daňové, tento rozdíl je vyčíslen na řádku 50, v opačném případě pak na řádku 150 přiznání k dani z příjmů právnických osob.

Zůstatková cena hmotného majetku

Společnost ABC, s. r. o. vyřadila v roce 2015 majetek z důvodu prodeje a likvidace. Zůstatkové ceny u takto vyřazeného majetku jsou považovány za daňově uznatelný náklad.

U majetku, který byl v průběhu roku vyřazen (tedy byl v evidenci k 1. 1., avšak ne k 31. 12.), společnost uplatňuje v souladu s § 26 odst. 7 ZDP daňový odpis pouze ve výši jedné poloviny vypočteného ročního odpisu.

Neuplatnění polovičního ročního odpisu by v tomto případě neměl žádný vliv na základ daně, avšak v případě, že by byl majetek vyřazen z důvodu, pro který by byla jeho zůstatková cena daňově neúčinným nákladem, byl by nesprávně upraven základ daně.

Při úpravě na základ daně je výsledek hospodaření upraven o rozdíl účetní a daňové zůstatkové ceny. Tento rozdíl je vyčíslen na řádku 40 přiznání k dani z příjmů právnických osob.

OPRAVNÉ POLOŽKY

Společnost ABC tvoří opravné položky k zásobám a opravné položky k pohledávkám.

Opravné položky k zásobám

Opravné položky k zásobám společnost tvoří k rozvahovému dni na základě interní směrnice k pomalu obrátkovým a zastaralým či jinak dočasně znehodnoceným zásobám na základě analýzy obrátkovosti a zároveň s ohledem na individuální posouzení stavu a kvality těchto zásob.

Ve vnitřní směrnici je upraven postup tvorby opravných položek matematicky podle dní ve výši:

- 50 %, pokud jsou na skladě déle než 365 dní, avšak zároveň méně nebo rovno 730 dní,
- 100 %, pokud jsou na skladě déle než 730 dní.

Výjimkou jsou položky, které komise pro nízkoobrátkové zboží navrhla do likvidačního protokolu. U těchto položek se tvoří opravná položka ve výši 100 % bez ohledu na dobu, po kterou jsou tyto zásoby evidovány na skladě.

Opravné položky k zásobám jsou daňově neúčinným nákladem a o rozdíl mezi tvorbou a rozpuštěním se upravuje výsledek hospodaření na řádku 40 v přiznání k dani z příjmů právnických osob.

Opravné položky k pohledávkám

Společnost ABC tvoří zákonné i účetní opravné položky k pohledávkám. Účetní opravné položky jsou tvořeny na základě vnitřní směrnice společnosti se zohledněním věkové struktury pohledávek a aktuální platební schopnosti svých zákazníků. Daňové opravné položky jsou tvořeny podle Zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen ZoR).

Účetní opravné položky k pohledávkám

Účetní opravné položky k pohledávkám tvoří společnost na základě uplynulé doby od doby splatnosti podle tabulky 8.

Tab. 8 tvorba účetních opravných položek k pohledávkám (Vlastní zpracování dle vnitřní směrnice)

Počet dní po splatnosti	Hodnota z ceny pohledávky
90 - 120	25%
121 - 180	50%
181 - 240	75%
nad 240	100%

O sumu účetních opravných položek k pohledávkám se zvyšuje výsledek hospodaření při úpravě na základ daně.

Zákonné opravné položky k pohledávkám

Společnost vytváří zákonné opravné položky k nepromlčeným pohledávkám dle ZoR. Opravné položky splatné do 31. 12. 2013 se řídí dřívějším zákonem a opravné položky splatné po 1. 1. 2014 společnost tvoří dle nové úpravy ZoR.

Tyto opravné položky byly v příslušném zdaňovacím období účtovány do nákladů (popřípadě jako snížení nákladů). Jelikož jsou tyto náklady daňově účinné, neovlivňují výsledek hospodaření při úpravě na základ daně.

REZERVY

Společnost ABC vytváří rezervy pro krytí budoucích závazků společnosti. Tyto rezervy vytváří na nevyčerpanou dovolenou a na záruční opravy vlastních prodaných výrobků.

Rezerva na nevyčerpanou dovolenou je tvořena k rozvahovému dni na základě zůstatku nevybrané dovolené za příslušné období a průměrných mzdových nákladů jednotlivých zaměstnanců včetně nákladů na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění.

Rezerva na záruční opravy je tvořena na základě analýzy nákladů, které byly v minulých obdobích vynaloženy na záruční opravy. Při tvorbě rezervy se také přihlíží ke skladbě poskytnutých a uplatněných záruk.

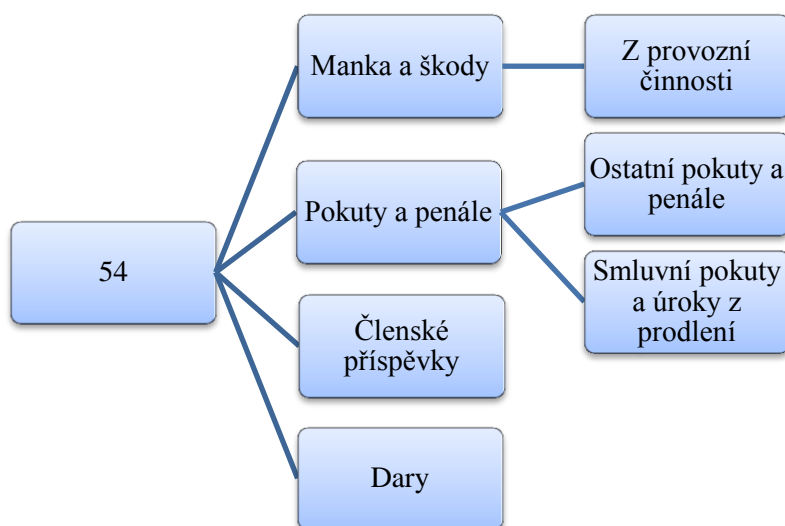
Tvorba a čerpání (popřípadě rozpuštění) rezerv je sledována na nákladovém účtu 554 – tvorba a zúčtování ostatních rezerv, který je analyticky rozdělen dle účelu, na který je rezerva tvořena.

Tvorba rezerv na zmíněné účely je nedaňovým nákladem, proto se o sumu rezerv zvyšuje výsledek hospodaření.

V současné době společnost netvoří rezervy na opravy hmotného majetku dle ZoR.

3.2.2 54 – Jiné provozní náklady

V účtové skupině 54 jsou zachyceny jiné provozní náklady. Vybrané náklady v této účetní skupině v účetnictví společnosti ABC, s. r. o. jsou znázorněny na obrázku 5.



Obr. 5 Vybrané náklady v účtové skupině 54 (Vlastní zpracování dle interních zdrojů)

MANKA A ŠKODY

Manka a škody jsou obecně daňově uznatelným nákladem jen do výše náhrad. Veškeré škody na majetku společnosti jsou uplatněny a nárokovány od příslušné pojišťovny. V případě, že škodu způsobí zaměstnanec, je mu tato škoda předepsána k náhradě, čímž si společnost zajistí daňovou uznatelnost takového nákladu. V roce 2015 společnost neevidovala žádné škody, které by nebyly daňově účinným nákladem.

V případě manka se ve společnosti postupuje tak, že je nejdříve na základě provedené inventury vyhodnoceno, zda se jedná o manko, nebo přebytek, a ne o pouhou záměnu materiálu. V případě zjištěného manka je dále na základě interní směrnice společnosti vyhodnoceno, zda se jedná o manko do normy, které je na základě ekonomického odůvodnění zaúčtováno jako spotřeba materiálu, nebo manko nad normu.

V případě manka nad normu je dále vedením společnosti rozhodováno o tom, zda bude odpovědným pracovníkům předepsáno k náhradě či nikoliv, což má odlišný dopad na vyhodnocení daňové uznatelnosti.

POKUTY A PENÁLE

Do nákladů byly během roku 2015 zaúčtovány **smluvní pokuty a úroky z prodlení**. Jedná se o sankce předem upraveny ve smlouvě od dodavatelů za porušení podmínek smlouvy (pozdní plnění závazku). Náklady na smluvní pokuty a úroky z prodlení jsou daňově účinné v případě, že jsou zaplacené.

V minulém zdaňovacím období byl výsledek hospodaření zvýšen o sumu nezaplacených smluvních pokut a penále. Protože však došlo v roce 2015 k jejich zaplacení, je o tuto částku snížen výsledek hospodaření dle § 23 odst. 3 b).

Společnost sleduje na účtu 545 také **ostatní pokuty a penále**. Na tomto nedaňovém účtu jsou zachyceny především pokuty a penále státním institucím, finančnímu úřadu, živnostenskému úřadu a také pokuty za rychlou jízdu, které nebyly předepsány k náhradě.

ČLENSKÉ PŘÍSPĚVKY

Společnost v roce 2015 uhradila členské příspěvky Hospodářské komoře České republiky. Daňová uznatelnost těchto příspěvků vyplývá z § 24 odst. 2 písm. d) ZDP.

DARY

Společnost poskytla v roce 2015 dar na zkvalitnění podmínek výuky pro gymnázium a na krytí výdajů terénní služby, které zahrnují pečovatelské služby a osobní asistenci pro obecně prospěšnou společnost, která se zabývá poskytováním služeb pro starší a handicapované.

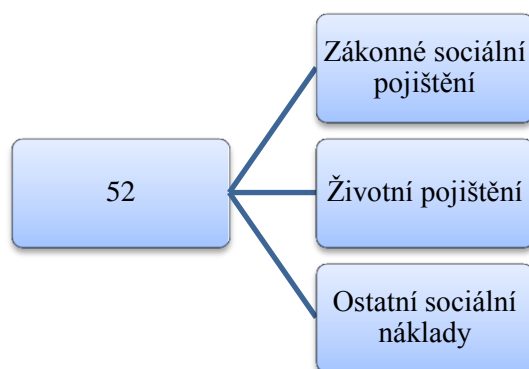
Na tyto služby byly řádně sepsány smlouvy, ze kterých nevyplývá žádné protiplnění.

Hodnota darů je podle § 25 odst. 1 písm. t) ZDP nedaňový náklad, a proto musí být jeho hodnota přičtena k výsledku hospodaření. Hodnotu bezúplatného plnění lze však dále odečíst jako odčitatelnou položku od základu daně podle § 20 odst. 8 ZDP.

3.2.3 52 – Osobní náklady

V účtové skupině 52 jsou zachyceny osobní náklady, kterými jsou zejména mzdové náklady, zákonné sociální pojištění a další náklady vynakládané za zaměstnance a členy orgánů společnosti.

Vybrané náklady společnosti ABC, které byly zachyceny v účetnictví, jsou znázorněny na obrázku 6.



Obr. 6 Vybrané náklady v účtové skupině 52 (Vlastní zpracování dle interních zdrojů)

ZÁKONNÉ SOCIÁLNÍ POJIŠTĚNÍ

Na účtu 524 je zachyceno zákonné sociální pojištění, hrazené zaměstnavatelem za zaměstnance. Toto pojistné na sociální zabezpečení ve výši 25 % hrubé mzdy a pojistné na veřejné zdravotní pojištění ve výši 9 % hrubé mzdy placené za každého zaměstnance je daňově uznatelným nákladem v případě, že bylo zaplacené nejpozději do konce měsíce následujícího po zdaňovacím období (tedy 31. 1. 2016).

Společnost ABC toto pojistné z prosincových mezd odvedla dne 8. 1. 2016, toto pojistné je tedy daňově uznatelným nákladem.

ŽIVOTNÍ POJIŠTĚNÍ

Společnost hradí svým dlouholetým pracovníkům příspěvek na soukromé životní pojištění. Toto plnění, vyplývající z vnitřních předpisů společnosti je v roce 2015 poskytováno pouze 10 zaměstnancům ve výši 1 500 Kč měsíčně. Za všechny 3 zaměstnance jde tedy ročně o částku 180 000 Kč. Současná daňová úspora plynoucí z příspěvku na životní pojištění je ve výši 34 200 Kč.

Příspěvek na životní pojištění je daňově uznatelným výdajem a pro zaměstnance se jedná o osvobozený příjem v případě, že jeho celková částka ročně nepřesáhne 30 000

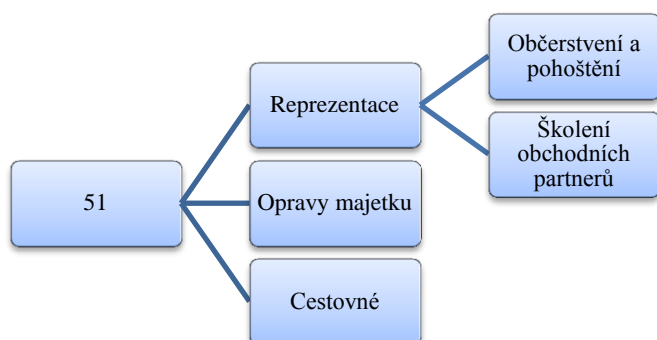
Kč (od 1. 1. 2017 se tato částka zvýšila na 50 000 Kč) za jednoho zaměstnance. Tento limit je v případě společnosti ABC dodržován.

OSTATNÍ SOCIÁLNÍ NÁKLADY

Na tomto účtu jsou evidovány další náklady na zlepšení pracovních a sociálních podmínek zaměstnanců. Zaměstnanci společnosti ABC si můžou zakoupit na pracovišti nápoje z prodejního automatu, a platí pouze část ceny nápoje. Zbytek prodejní ceny nápoje přispívá zaměstnavatel. Společnost ABC tedy na účtu 528 sleduje náklady na tyto prodejní nápojové automaty.

3.2.4 51 – Služby

Vybrané náklady společnosti ABC, které byly zachyceny v účetnictví v účtové skupině 51, jsou znázorněny na obrázku 7.



Obr. 7 Vybrané náklady v účtové skupině 51 (Vlastní zpracování dle interních zdrojů)

NÁKLADY NA REPREZENTACI

Jedná se o náklady, které společnost vynaložila zejména na občerstvení a pohoštění. Dle § 25 odst. 1 písm. t) ZDP se jedná o nedaňové náklady.

Školení obchodních partnerů

Na účtu 513.002 jsou evidovány náklady, které společnost vynakládá za své obchodní partnery v rámci školení o svých vlastních výrobcích. Jedná se zejména o letenky, ubytování, taxi a další náklady, které jsou posuzovány jako daňově neuznané v souladu s rozhodnutím Nejvyššího správního soudu 5 Afs 87/2014-50, kdy tento soud rozhodl, že náklady na ubytování, dopravu, parkovné a podobné náklady hrazené ve vztahu k jiným osobám než zaměstnancům by měly být jednoznačně ztotožněny s náklady na reprezentaci.

OPRAVY MAJETKU

Náklady společnosti na opravy a udržování jsou sledovány na účtu 511, který je obecně považován za daňově účinný.

Během roku 2015 byly na tomto účtu zaznamenány činnosti jako například oprava vrat, opravy a revize výrobních strojů a zařízení, oprava hromosvodu, oprava podlahy nebo vymalování vnitřních prostorů.

V roce 2015 byly společnosti mimo jiné vyúčtovány zednické práce a materiál za opravu zdi. Do této zdi však v rámci opravy byla zakomponována izolace proti vodě a zateplení, které tam před opravou nebylo. Tato oprava byla zdokumentována fotografickými důkazy a byla sepsána technická zpráva. Jelikož celková částka přesáhla 40 000 Kč za zdaňovací období, došlo tím k technickému zhodnocení podle § 33 ZDP.

Částka tohoto technického zhodnocení tedy nebyla zaúčtována do nákladů, ale o tuto částku byla zvýšena vstupní a zůstatková cena u příslušného majetku, a tato částka se tedy do nákladů promítne postupně ve výši odpisů.

CESTOVNÉ

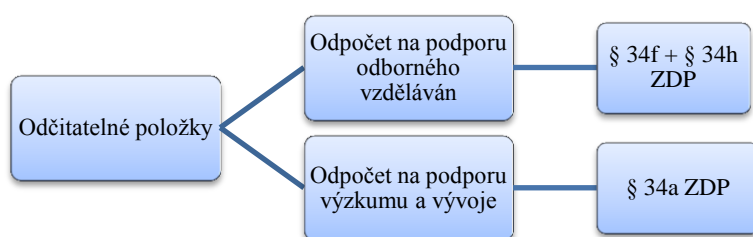
Na nákladovém účtu 512 jsou sledovány náklady na cestovné včetně stravného při pracovních cestách.

Společnost ABC vyplácí svým zaměstnancům při tuzemských pracovních cestách stravné v minimální výši podle vyhlášky MPSV.

V roce 2015 bylo při zahraničních pracovních cestách vyplaceno zaměstnancům stravné v celkové výši 2 700 000 Kč. Zaměstnancům není vypláceno kapesné.

3.3 Položky odčitatelné od základu daně

Společnost ABC má za zdaňovací období do 31. 12. 2015 nárok na odpočet na podporu odborného vzdělávání a na odpočet na podporu výzkumu a vývoje.



Obr. 8 Odčitatelné položky společnosti ABC (Vlastní zpracování dle interních zdrojů)

Odpočet na podporu odborného vzdělávání

Se školami všech žáků a studentů byly sepsány řádné smlouvy. Byla evidována docházka pro účely zjištění počtu odpracovaných hodin a sepsána činnost studentů ve společnosti. Žáci a studenti v průběhu praktického vyučování nebo odborné praxe vykonávali činnosti dle smlouvy a školního zaměření například na pozici obráběč kovů, nebo kovovýroba – svařování. Slevu na dani lze uplatnit za činnosti, které má společnost v předmětu podnikání.

Výše odpočtu činí součin počtu hodin uskutečněných na pracovišti (v roce 2015 celkem 610 hodin) a částky 200 Kč. Daňová úspora odpočtu na podporu odborného vzdělávání v roce 2015 je 23 180 Kč.

Pro účely odborného vzdělávání nebyl pořízen žádný majetek.

Odpočet na podporu výzkumu a vývoje

Společnost ABC má vývojové oddělení, které se zabývá výzkumem nových výrobků a dále na základě požadavků od zákazníků obměňuje a upravuje již zavedené výrobní řady.

Za výdaje zahrnované do odpočtu jsou považovány zejména experimentální, projekční a konstrukční práce, návrhy technologií a výroba prototypů. Dále je zahrnována cena materiálu a mzdy a práce vývojářů vypočtené jako součin odpracovaných hodin a průměrné mzdy bez náhrad u jednotlivých zaměstnanců včetně sociálního a zdravotního pojištění placeného zaměstnavatelem za zaměstnance.

Náklady na jednotlivé projekty jsou evidovány odděleně od ostatních nákladů.

Do výdajů zahrnovaných do odpočtu nejsou zahrnovány zejména náklady na přijaté služby, licenční poplatky a odpisy strojů, které jsou pro výzkum použity, avšak jsou zavedeny v investičních pobídkách.

Každý projekt je samostatně sledován a dále je posuzováno, zda náklady vynaložené na tento projekt lze zahrnout do odpočtu.

Společnost ABC eviduje poměrně mnoho projektů, jehož náklady nelze do odpočtu zahrnout. Jedná se například o přání zákazníků, kteří požadují nějakou konkrétní obměnu a úpravu výrobku, kterou společnost doposud nikdy neprováděla, a vylepšuje se tím výrobní řada. Jelikož však tento výrobek může být vyráběn a dodáván jiným subjektem, tento projekt postrádá prvek novosti a nejistoty, a nelze ho tak považovat za projekt výzkumu a vývoje a tyto náklady nelze do odpočtu zahrnout.

Protože výdaje vynaložené na realizaci projektu výzkumu a vývoje zahrnované do odpočtu převyšují celkové výdaje zahrnované do odpočtu v minulém období, odčitatelná položka na výzkum a vývoj v roce 2015 je stanovena jako součet 100 % úhrnu výdajů, které byly v minulém období zahrnuty do odpočtu, a 110 % výdajů převyšujících úhrn výdajů, které byly zahrnuty do odpočtu v minulém období.

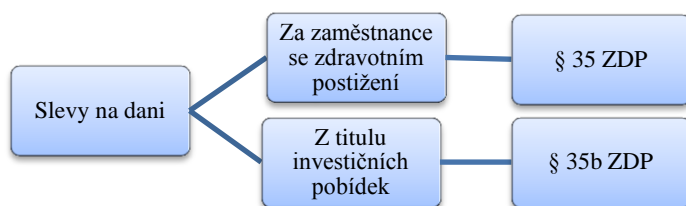
3.4 Bezúplatná plnění

Po snížení základu daně o nezdanitelné části základu daně lze odečíst hodnotu poskytnutého bezúplatného plnění.

Dary byly v roce 2015 poskytnuty na vzdělávání a na sociální účely, čímž splňují podmínky podle § 20 odst. 8 ZDP. V souhrnu lze odečíst maximálně částku 10 % ze základu daně sníženého o položky odčitatelné od základu daně.

3.5 Sleva na dani

Společnost má nárok na slevu na dani za zaměstnance se zdravotním postižením podle §35 odst. 1 písm. a) a dále na slevu na dani z titulu investičních pobídek podle §35b ZDP.



Obr. 9 Slevy na dani společnosti ABC (Vlastní zpracování dle interních zdrojů)

Zaměstnanci se zdravotním postižením

Společnost ABC, s. r. o. zaměstnává zaměstnance se zdravotním postižením.

Sleva na dani je ve výši násobku průměrného ročního přepočteného počtu zaměstnanců se zdravotním postižením a částky 18 000 Kč. Průměrný přepočtený stav těchto zaměstnanců za rok 2015 je 5,97. Sleva na dani v roce 2015 je tedy ve výši 107 460 Kč.

Investiční pobídky

Společnost ABC, s. r. o. v minulých letech předložila záměr získat investiční pobídku a ve stejném roce jí také bylo vydáno Rozhodnutí o příslibu investiční pobídky podle Zákona č. 72/2000 Sb. o investičních pobídkách, ve znění pozdějších předpisů (dále jen ZIP).

Společnost má tedy nárok na slevu na dani z příjmů nejdéle po dobu deset po sobě bezprostředně následujících zdaňovacích období. Tuto slevu lze čerpat po splnění všeobecných podmínek podle ZIP a po splnění zvláštních podmínek dle ZDP, nejpozději však ve zdaňovacím období, ve kterém uplynuly 3 roky od vydání příslibu investičních pobídek (4, § 35b).

Protože byly všechny podmínky považovány za splněné, vedení společnosti se rozhodlo čerpat tuto slevu na dani poprvé v roce 2015.

Celková hodnota slevy na dani nesmí překročit procento z celkové hodnoty skutečně vynaložených, způsobilých nákladů v rámci investic, stanovené v Rozhodnutí o příslibu investiční pobídky. Celková výše veřejné podpory je upravená také absolutní částkou.

Všeobecné podmínky dle ZIP

V následující části bude zhodnoceno plnění všeobecných podmínek společností ABC.

1) Realizace akce na území České republiky

Investiční pobídka byla získaná na záměr postavit novou výrobní halu, a tím rozšířit výrobní kapacitu. Tato hala byla postavena na území České republiky, což společnost může doložit například kolaudačním souhlasem s užíváním haly a dále například Rozhodnutím o zkušebním provozu výrobní haly nebo smlouvou o dílo na dodávku strojního zařízení.

2) Šetrnost výroby k životnímu prostředí

Společnost ABC, s. r. o. při výrobě svých výrobků používá technologie, které nemají nepříznivý vliv na životní prostředí. Důležitým kritériem pro vedení společnosti je hledisko recyklovatelnosti a bezodpadové výroby. Technologicky nutné odpady jsou dále v rámci výroby zpracovávány do dalších nových výrobků, případně předávány k dalšímu zpracování. Všechny výrobky, které společnost dodává na trh, jsou po skončení jejich životnosti plně recyklovatelné.

Společnost dále využívá odpadní teplo, které vzniká při ochlazování forem pro vytápění výrobních i administrativních budov. Tím jsou značně snižovány externí zdroje vytápění.

3) Zahájení prací až po rozhodném dni

Splnění této podmínky může společnost doložit například vybranými smlouvami o dílo, které byly uzavřeny až po rozhodném dni, a dále skutečností, že nebyly uzavřeny žádné závazné objednávky na pořízení dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku dříve než v rozhodný den.

4) Vynaložení prostředků do oboru zpracovatelského průmyslu

Tato podmínka byla splněna záměrem vystavit novou výrobní halu a zároveň rozšířit dosavadní výrobní kapacity.

5) Minimální výše investic a podíl strojního zařízení

Tuto podmínku společnost splnila zejména výstavbou nové výrobní haly v roce 2015 za 65 mil. Kč, která byla dále vybavena novým výrobním zařízením v hodnotě asi 80 mil. Kč.

Pořízené strojní zařízení musí být v hodnotě minimálně 50 mil. Kč. Do této skupiny se zahrnuje strojní zařízení zahrnuté do kapitol číslo 84, 85 a 90 celního sazebníku (16, § 2).

Společnost ABC pro účely investičních pobídek spolupracuje se specializovanou firmou (zaříd'ovací agenturou), která zařídí majetek do jednotlivých odpisových skupin a celních kódů.

Společnost dále vyhodnocuje, zda je veškeré strojní zařízení zahrnuté v příslušných celních kódech skutečně součástí výrobního procesu, a přímo se tedy podílí na produkci. Takové strojní zařízení lze zahrnout do posuzované částky 50 mil. Kč.

Plnění této podmínky může společnost prokázat zejména evidencí dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku, která je vedena přímo pro účely investičních pobídek.

6) Financování investice vlastním kapitálem

Společnost je povinna financovat minimálně částku 50 mil. Kč z vlastního kapitálu. Společnost ABC disponovala vysokou částkou nerozděleného zisku z minulých let, tyto peněžní prostředky vedené na bankovním účtu společnosti nebyly dále rozděleny, ale byly použity na financování investiční akce.

Společnost ABC pořídila a uvedla do užívání majetek, aniž by čerpala úvěry. Z dokumentů společnosti je patrné, že v roce 2013, 2014 a 2015 nebylo využíváno financování z cizích zdrojů.

7) Zahájení výroby

Skutečnost, že byla výroba opravdu do roku 2015 zahájena, je společnost schopná dokázat například vydanými fakturami za vyrobené produkty nebo likvidačními protokoly za likvidace nulté série a výrobních vzorků.

8) Další podmínky

Všechny uvedené podmínky jsou splněny do 3 let od vydání Rozhodnutí o příslibu investiční pobídky, proto lze považovat za splněnou také tuto podmínku.

Společnost ABC v letech 2013 – 2015 neevidoval žádný dlouhodobý majetek pořízený formou finančního leasingu, který by vstupoval do evidence majetku pro účely investiční pobídky.

Zvláštní podmínky dle ZDP

V následující části je zhodnoceno plnění zvláštních podmínek dle ZDP.

1) Minimalizace základu daně

Společnost ABC je povinna uplatňovat v nejvyšší možné míře všechny odpisy, zákonné opravné položky k pohledávkám a položky odčitatelné od základu daně.

Daňové odpisy

Společnost uplatňuje všechny daňové odpisy, vypočítané za příslušný rok dle kapitoly 3.2.1. Odpisování žádného majetku nebylo v průběhu přerušeno.

Opravné položky

V jednotlivých letech je v rámci nákladů uplatněná tvorba opravných položek k pohledávkám. Společnost tvoří opravné položky ke všem pohledávkám, ke kterým to umožňuje ZoR.

Položky odčitatelné od základu daně

Společnost uplatňuje v rámci daňového přiznání odčitatelné položky na výzkum a vývoj a dále odčitatelné položky na podporu odborného vzdělávání.

Společnost ABC dlouhodobě dosahuje zisku. Jelikož nejsou evidovány neuhrazené ztráty z minulých let, nelze využít tuto položku odčitatelnou od základu daně.

2) První vlastník na území České republiky

Veškerý majetek s výjimkou nemovitostí, který byl pořízen v rámci investiční akce, byl pořízen jako nový. Tato společnost může doložit kupními smlouvami, smlouvami o dílo, zakázkovými listy apod.

V případě, že není možnost prokázat první vlastnictví majetku, je získáno čestné prohlášení dodavatelů, které prokazuje, že tento majetek nebyl dříve na území České republiky odpisován.

3) Transakce mezi spřízněnými osobami

V rámci vztahů mezi propojenými osobami nebyly z pohledu společnosti ABC uzavřeny smlouvy ani přijatá opatření, které by byly jakkoliv nevýhodné pro zúčastněné společnosti.

Společnost nakupuje materiál a služby a prodává své výrobky spřízněným stranám v rámci běžné obchodní činnosti. Všechny transakce s těmito spřízněnými osobami byly uskutečněny za běžných tržních podmínek.

4) Více příslibů investičních pobídek

Společnost ABC neobdržela více příslibů investičních pobídek. Od roku 2015 je tedy čerpána sleva na dani pouze z jednoho Rozhodnutí o příslibu investiční pobídky. Tuto slevu lze tedy čerpat deset po sobě následujících období nebo do vyčerpání výše limitu veřejné podpory.

Za první rok čerpání této slevy na dani bylo vyčerpáno 17 % z maximální veřejné podpory. Za předpokladu, že bude nadále sleva na dani čerpána ve srovnatelné výši, lze předpokládat, že bude sleva čerpána naposledy ve zdaňovacím období roku 2020.

Sankce plynoucí z nedodržení podmínek

V případě, že poplatník nedodrží některou ze zvláštních podmínek stanovených ZDP (s výjimkou podmínek minimalizace základu daně nebo podmínky nezvýšení základu pro výpočet slevy na dani obchodními operacemi ve vztazích se spojenými osobami), nebo některou ze všeobecných podmínek podle ZIP, nárok na slevu z titulu investičních podmínek zaniká a daňový poplatník je povinen podat dodatečné daňové přiznání za všechna období, ve kterých byla tato sleva uplatněna (4, § 35b).

V květnu roku 2015 došlo ke zmírnění sankcí za porušení podmínky stanovující podmínky transakce mezi spřízněnými osobami, kdy už porušením této podmínky, stejně jako podmínky minimalizace základu daně nárok na slevu zcela nezaniká, avšak

porušení této podmínky by mělo za následek doměrek daně ve výši součinu sazby daně (19 %) a částky základu daně, která vznikla porušením podmínky (4, § 35b).

4 VLASTNÍ NÁVRHY ŘEŠENÍ

V poslední části bakalářské práce bude navrženo, na plnění kterých podmínek z titulu investičních pobídek je dobré se zaměřit, aby nedošlo k sankcím plynoucím z nedodržení podmínek. Dále bude navržen postup, jak dále optimalizovat daňovou povinnost po vyčerpání slev z titulu investičních pobídek.

4.1 Plnění podmínek investičních pobídek

Společnost ABC je schopná prokázat plnění všeobecných podmínek dle ZIP a také podmínek dle ZDP. Jak bylo uvedeno v předešlé části, společnost má k dispozici listinné důkazy, jako jsou smlouvy s dodavateli a odběrateli, likvidační protokoly apod., a je tak schopná unést důkazní břemeno při prokazování plnění těchto podmínek. Je však nutné, aby plnění podmínek bylo zachováno po celou dobu čerpání slevy na dani, a nedošlo tak ke ztrátě nároku na slevu, s čímž by se pojilo vrácení již uplatněné slevy a příslušného penále.

Vedení společnosti ABC by se mělo zaměřit především na prokazování plnění podmínek minimalizace základu daně a podmínky stanovující transakce mezi spřízněnými osobami.

PODMÍNKA MINIMALIZACE ZÁKLADU DANĚ

Protože společnost v roce 2015 splnila všeobecné podmínky podle ZIP, je počínaje tímto zdaňovacím obdobím povinna uplatňovat v nejvyšší možné míře všechny odpisy, opravné položky a položky odčitatelné od základu daně.

Společnost ABC uplatňuje daňové odpisy u veškerého majetku, u kterého tak ZDP stanoví. U majetku zaříděného v první až třetí odpisové skupině je uplatňován navýšený odpis v prvním roce odpisování (výjimkou je majetek, u kterého to ZDP zakazuje). Opravné položky jsou tvořeny ke všem pohledávkám, ke kterým to umožňuje ZoR. Tyto podmínky jsou tedy považovány za splněné.

Položky odčitatelné od základu daně

Jak již bylo zmíněno, společnost ABC uplatňuje odpočet na podporu odborného vzdělávání a odpočet na podporu výzkumu a vývoje.

K prokázání nároku na odčitatelnou položku by měla společnost disponovat potřebnou dokumentací dle příslušných právních předpisů.

Pro účely odpočtu na odborné vzdělávání je společnost povinna vést třídní knihu nebo obdobnou evidenci, která obsahuje průkazné údaje o poskytované vzdělávací činnosti a o jejím průběhu (4, § 34f).

U projektů na podporu výzkumu a vývoje je poplatník povinen vést evidenci o nákladech odděleně v členění na jednotlivé projekty a jednotlivé účetní případy. Tato evidence musí být splňovat požadavky oprávněnosti použití, přehlednosti a prokazatelnosti (5).

ZDP také stanovuje možnost podání žádosti poplatníka o vydání rozhodnutí správce daně o závazném posouzení, jehož předmětem je určení výdajů zahrnovaných do odpočtu na projekt výzkumu a vývoje pro účely odpočtu. V případě výdajů, u kterých má poplatník pochybnosti, zda výdaje na tyto činnosti jsou výdaje zahrnované do odpočtu na projekt výzkumu a vývoje, může tedy poplatník podat žádost o vydání závazného posouzení, jehož cena je 10 000 Kč (4, § 34e; 21).

TRANSAKCE MEZI SPOJENÝMI OSOBAMI

Společnost ABC v současné době disponuje dokumentací k převodním cenám, která byla zpracována ve spolupráci s daňovými poradci.

V roce 2015 byly mezi spřízněnými osobami uzavřeny zejména kupní smlouvy na zboží a nájemní smlouvy. V případě, že k transakcím mezi spřízněnými stranami bude docházet také v dalších letech, společnost by měla zvážit u případných rizikových transakcí možnost závazného posouzení způsobu, jakým byla vytvořena cena sjednáváná mezi spojenými osobami.

Výhody a nevýhody závazného posouzení jsou znázorněny v tabulce 9.

Tab. 9 Výhody a nevýhody závazného posouzení (Vlastní zpracování dle 20)

Výhody	Nevýhody
Určitý stupeň jistoty, jak bude správce daně posuzovat poplatníkem nastavené ceny.	Správní poplatek ve výši 10 000 Kč za žádost (bez ohledu na počet posuzovaných transakcí).
Lze podat u případů, které v daném zdaňovacím období probíhají, nebo proběhnou v budoucnu.	Nelze žádat u případů, které již ovlivnily výši daňové povinnosti.
Pokud byl v minulosti uplatňován stejný způsob tvorby, v případě kladného rozhodnutí lze předpokládat, že správce daně v případě daňové kontroly dojde ke stejným závěrům.	Je nutné připravit dokumentaci a doložit všechny skutečnosti, které mohou mít na posuzování vliv.
Pokud spolu souvisí více transakcí mezi stejnými osobami, lze je posuzovat jako celek.	Pokud jde o soubor transakcí, které spolu úzce nesouvisí, a správce daně nebude souhlasit se způsobem tvorby u jakékoliv transakce, zamítavé rozhodnutí se vztahuje ke všem transakcím.

Proti rozhodnutí o závazném posouzení nelze podat odvolání (20).

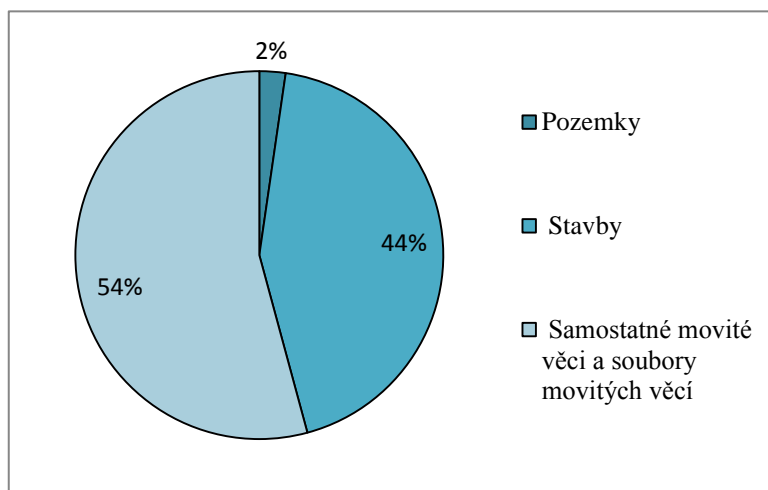
4.2 Návrhy vedoucí k daňové optimalizaci

Sleva na dani z titulu investičních pobídek představuje pro společnost značné úlevy na dani. Je však nutné se v rámci plánování budoucnosti zabývat otázkou, jak zákonně snížit daňovou povinnost po vyčerpání této slevy.

V této části práce tedy budou navrženy prostředky daňové optimalizace, které prozatím nejsou ve společnosti využívány. Návrhy daňové optimalizace jsou zpracovány za předpokladu, že společnosti nebude poskytnut další příslib investiční pobídky a společnost bude nadále dosahovat kladného výsledku hospodaření a základu daně.

4.2.1 Tvorba rezerv na opravy hmotného majetku

Společnost ABC vlastní velké množství dlouhodobého hmotného majetku. Investicemi do rozšíření výrobních kapacit se podíl dlouhodobého hmotného majetku dále zvyšuje. Struktura dlouhodobého hmotného majetku v roce 2015 v netto hodnotě je znázorněn v grafu 3.



Graf 3 Struktura dlouhodobého hmotného majetku v roce 2015 (Vlastní zpracování dle interních zdrojů)

Ve společnosti je využíváno více než 30 vstřikovacích strojů ARBURG, které jsou používány pro velkosériovou výrobu plastových dílů. Tyto stroje jsou využívány v nepřetržitém provozu, vyrábí tedy plastové díly 24 hodin denně.

Většina vstřikovacích strojů je řady C. Pořizovací cena těchto strojů se pohybuje v rozmezí 1 200 000 Kč – 2 300 000 Kč. Společnost vlastní jeden lis řady S s pořizovací cenou asi 4 000 000 Kč. Tyto stroje jsou zařazeny ve druhé odpisové skupině.



Obr. 10 Vstřikovací lis Arburg Allrounder 570 C (Převzato z 22)

Společnost ABC, s. r. o. vlastní také vysekávací laserový stroj TruMatic, který je využíván k vysekávání a obrábění laserem. Tento stroj byl pořízen v roce 2012 za částku zhruba 17 000 000 Kč. Stroj je zařazen ve druhé odpisové skupině.



Obr. 11 Vysekávací laserový stroj TruMatic 7000 (Převzato z 23)

Tvorba rezervy na opravy hmotného majetku a její dopady na základ daně jsou znázorněny na modelovém příkladu.

Modelový příklad

Společnost ABC plánuje opravy celkem 12 strojů ARBURG, které byly pořízeny v letech 2011 a 2012 a předpokládá také generální opravy laserového stroje TruMatic na rok 2023.

Rezerva na opravu stroje ARBURG, stejně jako stroje TruMatic 7000, které jsou zařazeny ve druhé odpisové skupině, se může tvořit minimálně dvě a maximálně tři zdaňovací období. Pro modelový příklad bude rezerva tvořena dvě zdaňovací období.

Před zahájením tvorby rezervy je nutné provést rozpočet předpokládaných nákladů.

Stroj ARBURG

Předpokládané náklady na opravu jednoho stroje ARBURG jsou znázorněny v tabulce 10.

Tab. 10 Předpokládané náklady na opravy stroje ARBURG (Vlastní zpracování dle interních zdrojů)

Druh opravy	Částka v Kč
Výměna opotřebovaných komponentů vstřikovací jednotky	200 000
Výměna čerpadel a hydraulického okruhu, výměna filtru	80 000
Přetěsnění hydraulického bloku	50 000
Přetěsnění uzavírací a vstřikovací jednotky	70 000
Přestavba řídicího systému	100 000
Kalibrace stroje	50 000
Celkem	550 000 Kč

Oprava jednoho stroje ARBURG je plánována v celkové výši 550 000 Kč. Za předpokladu, že má být opraveno celkem 12 těchto strojů, bude celková částka rezervy ve výši 6 600 000 Kč.

Tvorba rezervy na opravy strojů ARBURG je znázorněna v tabulce 11.

Tab. 11 Tvorba rezervy strojů ARBURG (Vlastní zpracování)

Zdaňovací období	Rezerva	Částka v Kč	Stav rezervy v Kč	Daňová úspora v Kč
2021	Tvorba	3 300 000	3 300 000	627 000
2022	Tvorba	3 300 000	6 600 000	627 000
2023	Čerpání	6 600 000	0	-

Tvorba rezervy ve výši 3 300 000 Kč, která je v každém zdaňovacím období účtována do nákladů, vyvolá úsporu na dani v částce asi 627 000 za každý rok tvorby rezervy (za předpokladu, že sazba daně a další aspekty zůstanou nezměněny).

V době čerpání rezervy je zvýšen základ daně o celkovou částku rezervy (tedy 6 600 000 Kč). Toto je však kompenzováno tím, že dojde k opravě majetku a faktury za opravy jsou zaúčtované na nákladový účet 511. Praktickým dopadem zákonných rezerv je tedy zejména odložení daňové povinnosti do budoucna.

Stroj TruMatic

Předpokládané náklady na opravy stroje TruMatic jsou znázorněny v tabulce 12.

Tab. 12 Předpokládané náklady na opravu stroje TruMatic (Vlastní zpracování dle interních zdrojů)

Druh opravy	Částka v Kč
Výměna vysekávací hlavy	1 000 000
Výměna laserové hlavy	1 500 000
Přestavba řídicího systému	600 000
Kalibrace stroje	400 000
Ostatní generální opravy, chlazení	500 000
Celkem	4 000 000

Předpokládané náklady jsou naplánovány v celkové výši 4 000 000 Kč. Tvorba rezervy na opravu tohoto stroje je znázorněna v tabulce 13.

Tab. 13 Tvorba rezervy na opravy stroje Tru Matic 7000 (Vlastní zpracování)

Zdaňovací období	Rezerva	Částka v Kč	Stav rezervy v Kč	Daňová úspora v Kč
2021	Tvorba	2 000 000	2 000 000	380 000
2022	Tvorba	2 000 000	4 000 000	380 000
2023	Čerpání	4 000 000	0	-

Daňová úspora za každý rok tvorby rezervy je při zachování stávající sazby daně ve výši 380 000 Kč. V roce čerpání rezervy je pak zvýšen základ daně o částku 4 000 000 Kč.

Celková tvorba rezervy na opravy strojů ARBURG a stroje TruMatic je znázorněna v tabulce 14.

Tab. 14 Celková tvorba rezervy na opravy (Vlastní zpracování)

Zdaňovací období	Rezerva	Částka v Kč	Stav rezervy v Kč	Daňová úspora v Kč
2021	Tvorba	5 300 000	5 300 000	1 007 000
2022	Tvorba	5 300 000	10 600 000	1 007 000
2023	Čerpání	10 600 000	0	-

Celková úspora na dani při zachování sazby daně ve výši 19 % je celkem 1 007 000 Kč.

Účtování rezervy:

Účet 552 – Tvorba a zúčtování rezerv podle zvláštních právních předpisů. Tento účet je analyticky rozdělen podle druhu majetku, ke kterému je rezerva tvořena.

Účet 451 – Rezervy podle zvláštních právních předpisů.

Tab. 15 Účtování zákonných rezerv (Vlastní zpracování)

Zdaňovací období	Popis účetního případu	Částka v Kč	Účtování
2021	Tvorba rezervy na opravu strojů ARBURG	3 300 000	552.1 / 451
2021	Tvorba rezervy na opravu stroje TruMatic	2 000 000	552.2 / 451
2022	Tvorba rezervy na opravu strojů ARBURG	3 300 000	552.1 / 451
2022	Tvorba rezervy na opravu stroje TruMatic	2 000 000	552.2 / 451
2023	Čerpání rezervy na opravu strojů ARBURG	6 600 000	451 / 552.1
2023	Čerpání rezervy na opravu stroje TruMatic	4 000 000	451 / 552.2

Aby však rezerva mohla být považována za zákonnou podle ZoR, musí být peněžní prostředky ve výši rezervy za každé zdaňovací období převedeny nejpozději k datu pro podání daňového přiznání na samostatný účet v bance vedený v České republice případně v některém z členského státu Evropské unie. Tento účet musí být veden výhradně pro ukládání prostředků rezerv a tyto peněžní prostředky mohou být čerpány pouze na účely předem stanovených oprav (9, § 7).

Společnost ABC disponuje dostatečným množstvím peněžních prostředků vedených na účtech v bankách. Podmínku odložení peněžních prostředků na zvláštní účet je společnost schopná splnit, aniž by tím došlo ke značnému zhoršení peněžních toků.

Vzhledem k charakteru oprav by měl být kladen důraz na to, aby opravy nebyly charakteru technického zhodnocení, na které tato rezerva nemůže být tvořena (9, § 7).

V případě, že v roce 2023 by skutečná cena opravy převýšila hodnotu tvorby rezervy, tedy v případě strojů ARBURG celkovou částku 6 600 000 Kč a v případě stroje TruMatic částku 4 000 000 Kč, může být v tomto roce o tento rozdíl také snížen výsledek hospodaření. V opačném případě je však nutné zvýšit výsledek hospodaření o částku, o kterou tvorba rezervy převýšila skutečnou cenu opravy.

Pokud by k zahájení oprav nedošlo nejpozději do roku 2024, rezerva se v tomto zdaňovacím období zruší a o částku rezerv, které byly vytvořeny, avšak neuskutečněny, se zvýší výsledek hospodaření při úpravě na základ daně.

4.1.2 Odborné vzdělávání studentů

Společnost ABC již řadu let spolupracuje s celou řadou středních škol a odborných učilišť. V rámci této spolupráce jsou se školami uzavřeny smlouvy, které umožňují studentům a žákům těchto škol uplatňovat své teoretické znalosti v rámci praktického vyučování a odborných praxí.

Nejvyšší zájem v rámci vzdělávání žáků je na pozici obráběč kovů a kovovýroba – svařování. Za rok 2015 žáci odpracovali na těchto pozicích celkem 610 hodin, což vedlo k daňové úspoře ve výši 23 180 Kč.

Kromě odpočtu na podporu výdajů vynaložených na žáka lze uplatnit také odpočet na pořízení majetku pro odborné vzdělávání. Tímto majetkem může být:

- hmotný majetek, zařazený v první, druhé nebo třetí odpisové skupině,
- software se vstupní cenou vyšší než 60 000 Kč (4, §34g).

Odpočtem na podporu odborného vzdělávání lze podpořit pouze majetek, na jehož pořízení nebyla ani z části poskytnuta podpora z veřejných zdrojů (24).

Modelový příklad

Protože se jedná již o dlouhodobou spolupráci, může být pro žáky zřízeno zázemí a pořízen majetek, který by sloužil pro jejich vzdělávání. Návrh majetku pořízeného pro odborné vzdělávání včetně předpokládaných nákladů je uveden v tabulce 16.

Tab. 16 Cena majetku pro odborné vzdělávání (Vlastní zpracování dle interních zdrojů)

Majetek	Odpisová skupina	Počet Ks	Cena v Kč
Frézka CNC HWT	2	1	520 000
Bruska rovinná HFS	2	1	550 000
Bruska na plocho BSG	2	1	740 000
PC sestava	1	1	70 000
Celkem	-	-	1 880 000

Frézka CNC HWT je využívána k obrábění železných bloků a frézování tvarů (3 - osé). Bruska rovinná HFS je využívána pro přesné vodorovné broušení a to s přesností na 0,01 mm. Bruska na plocho BSG s automatickým vertikálním posuvem je zejména pro výrobu forem a nástrojů.

Tento majetek splňuje podmínky dlouhodobého hmotného majetku, takže by byl po pořízení zaříděn do odpisové skupiny podle přílohy č. 1 k ZDP a odpisován dle doby životnosti stanoveným způsobem. Majetek zaříděný ve druhé odpisové skupině je odpisován po dobu 5 let. PC sestava, která je zařazena v první odpisové skupině, bude odpisována 3 roky.

Odpisy majetku pořízeného pro odborné vzdělávání v prvním roce odpisování jsou znázorněny v tabulce 17. Majetek je odpisován rovnoměrně se zvýšením odpisu v prvním roce odpisování o 10 %.

Tab. 17 Odpisy majetku pro odborné vzdělávání v prvním roce odpisování (Vlastní zpracování)

Majetek	Vstupní cena v Kč	Odpis v Kč	Zůstatková cena v Kč
Frézka CNC HWT	520 000	109 200	410 800
Bruska rovinná HFS	550 000	115 500	434 500
CNC C40 Westcam	740 000	155 400	584 600
PC sestava	70 000	21 000	49 000
Celkem	1 880 000	401 100	1 478 900

Za splněních podmínek, že majetek bude pořízen pro účely odborného vzdělávání jako nový a bude využíván pro odborné vzdělávání ve třech bezprostředně následujících zdaňovacích obdobích, lze také uplatnit stanovené procento ze vstupní ceny podle doby použití pro odborné vzdělávání jako položku odčitatelnou od základu daně (4, § 34g).

Výše odpočtu na pořízení majetku pro odborné vzdělávání je znázorněna v tabulce 18.

Tab. 18 Odpočet na pořízení majetku pro odborné vzdělávání (Vlastní zpracování dle 4, §34g)

Doba provozu pro odborné vzdělávání v %	Odpočet ze vstupní ceny majetku v %
Více než 50 %	110%
30 % až 50 %	50%

Společnost vede evidenci o docházce každého studenta. Mimo to je však nutné vést také evidenci o době provozu a využití majetku pro produkční činnost a pro odborné vzdělávání. Evidence musí být vedena samostatně za jednotlivé majetky, v hodinách v členění na jednotlivé dny (4, § 34g).

Z tohoto důvodu by u každého stroje měla být vedena karta, do které se každý den provozu budou zapisovat potřebné údaje podle činnosti. Návrh karty je znázorněn na obrázku 12.

Majetek:							
Inventární číslo:							
Odborné vzdělávání				Produkční činnost			
Datum	Jméno	Doba provozu v hodinách	Podpis	Datum	Jméno	Doba provozu v hodinách	Podpis

Obr. 12 Návrh evidence o době provozu majetku (Vlastní zpracování)

Do doby provozu se nezapočítává odstávka např. z důvodu údržby či opravy majetku, pokud tyto činnosti nejsou součástí odborného vzdělávání studentů. Pokud majetek není pro odborné vzdělávání využíván v období hlavních prázdnin (od skončení druhého

pololetí školního vyučování do zahájení prvního pololetí v novém školním roce), toto období se také do celkové evidované doby provozu majetku nezapočítává (24).

V případě, že poplatník určí 110 % odpočtu, protože je majetek využíván z více než 50 % pro odborné vzdělávání, musí toto procento doby provozu dodržet v dalších zdaňovacích obdobích, jinak dojde k porušení podmínek odpočtu a poplatník je povinen zvýšit výsledek hospodaření o celou částku uplatněného odpočtu. Poplatník je povinen zvýšit výsledek hospodaření o celou částku i v případě, že pouze poklesne doba provozu pro odborné vzdělávání na 30 % - 50 % (24).

Odpočet na pořízení majetku může činit nejvýše částku součinu počtu odpracovaných hodin v rámci odborného vzdělávání a částky 5 000 Kč (4, § 34g).

Doba provozu pro vzdělávání více než 50 %

V případě, že by byl pořízený majetek využíván z více než 50 % pro odborné vzdělávání, lze uplatnit odčitatelnou položku ve výši 2 068 000 (jako 110 % vstupní ceny majetku pořízeného pro odborné vzdělávání) za předpokladu, že v rámci odborného vzdělávání žáci a studenti odpracují alespoň 414 hodin (Podíl částky 2 068 000 Kč a částky 5 000 Kč).

Doba provozu pro vzdělávání v rozsahu 30 % až 50 %

Pokud by byl majetek využíván pro odborné vzdělávání v rozsahu 30 % až 50 %, lze uplatnit odčitatelnou položku ve výši 940 000 Kč (50 % ze vstupní ceny pořízeného majetku). Pro odpočet v plné výši 940 000 Kč stačí, aby žáci a studenti odpracovali celkem 188 hodin.

Celková výše odpočtu a daňová úspora dle doby provozu majetku pro účely odborného vzdělávání je znázorněna v tabulce 19.

Tab. 19 Celková daňová úspora dle doby provozu pro odborné vzdělávání (Vlastní zpracování)

Doba provozu pro odborné vzdělávání v %	Odpčet ze vstupní ceny majetku v Kč	Odpis majetku v Kč	Odpčet majetku + odpis majetku v Kč	Daňová úspora v Kč
Více než 50 %	2 068 000	401 100	2 469 100	469 120
30 % až 50 %	940 000	401 100	1 341 100	254 809

Pro společnost ABC to znamená, že v roce pořízení majetku bude jako daňový náklad uplatněn jak odpis majetku dle ZDP za příslušný rok, tak bude o 110 % (respektive 50 %) vstupní ceny pořízeného majetku snížen základ daně.

4.1.3 Motivace zaměstnanců

Motivace zaměstnanců je v každém ohledu pro firmu důležitá, aby zaměstnanci podávali co nejlepší výkony a měli pozitivní přístup k práci. Dalším důvodem je také potřeba motivovat potenciální zaměstnance, aby chtěli pro společnost pracovat. K tomu může sloužit celá řada zaměstnaneckých benefitů, které navíc ZDP stanovuje jako daňově uznatelné náklady.

Příspěvek na životní pojištění

Společnost ABC zaměstnává více než 350 zaměstnanců, avšak příspěvek na životní pojištění je poskytován pouze 10 pracovníkům.

Příspěvek na soukromé životní pojištění je daňově uznatelným nákladem, pokud:

- toto plnění vyplývá z vnitřních předpisů společnosti nebo pracovní či jiné smlouvy,
- výplata pojistného je v pojistné smlouvě sjednána až po 60 kalendářních měsících od uzavření smlouvy a současně nejdříve v kalendářním roce, v jehož průběhu dosáhne pojištěný věku 60 let,

- pojistná smlouva je uzavřena mezi zaměstnancem a pojišťovnou,
- právo na plnění má pojištěný zaměstnanec, případně osoba určená podle zákona upravujícího pojistnou smlouvu (4, § 6).

Modelový příklad

Ve vnitřní směrnici společnosti by byl zaveden způsob přiznání nároku na příspěvek na životní pojištění podle určeného kritéria. Pro vedoucí pracovníky ve výši 1 500 Kč měsíčně a pro řadové zaměstnance, kteří ve společnosti pracují 5 a více let ve výši 500 Kč měsíčně.

Rozpočet nákladů spolu s vyčíslením daňové úspory je znázorněn v tabulce 20.

Tab. 20 Rozpočet nákladů na příspěvek na životní pojištění a úspora nákladů (Vlastní zpracování)

Pracovníci	Počet pracovníků	Výše příspěvku v Kč/měsíc	Výše příspěvku v Kč/rok	Celková výše příspěvku v Kč	Daňová úspora v Kč
Vedoucí pracovníci	15	1 500	18 000	270 000	51 300
Řadoví pracovníci s dobou zaměstnání ve společnosti nad 5 let	250	500	6 000	1 500 000	285 000
Celkem	-	-	-	1 770 000	336 300

Pro společnost ABC by se jednalo o daňově uznatelný náklad ve výši 1 770 000 Kč, který by snižoval výsledek hospodaření a na dani by tak bylo uspořeno celkem 336 300 Kč. Pro každého zaměstnance by se jednalo o osvobozený příjem až do částky 50 000 Kč ročně (od roku 2017). Tento příjem by tedy nepodléhal sociálnímu a zdravotnímu pojištění ani dani z příjmu.

Kapesné na zahraničních pracovních cestách

Zaměstnavatel může zaměstnancům při zahraniční pracovní cestě poskytnout kapesné, které slouží pro krytí výdajů osobního charakteru. Tento benefit není zaměstnancům společnosti ABC v současné době poskytován.

Zaměstnavatel může zaměstnanci poskytnout kapesné až do výše 40 % nekráceného zahraničního stravného, na které vznikl zaměstnanci nárok podle doby trvání zahraniční pracovní cesty (19, § 180).

V roce 2015 bylo společností ABC vyplaceno stravné na zahraniční pracovní cestě v celkové výši 2 700 000 Kč. V případě, že by bylo vypláceno kapesné ve výši 40 %, náklady na toto kapesné by byly ve výši 1 080 000 Kč a z toho plynoucí úspora na dani 205 200 Kč.

Na straně zaměstnavatele se jedná o daňově uznatelný náklad a na straně zaměstnance o osvobozený příjem do výše 40 % zahraničního stravného. Kapesné do limitu tedy nepodléhá na straně zaměstnance odvodům na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění ani dani z příjmů.

Příspěvek na dopravu

Ve společnosti ABC pracuje mnoho zaměstnanců, kteří jsou nuceni denně dojíždět do zaměstnání desítky kilometrů. Aby byli zaměstnanci motivováni za prací dojíždět, může jim být poskytován příspěvek na dopravu do zaměstnání.

Modelový příklad

Ve vnitřní směrnici společnosti by bylo zavedeno poskytnutí příspěvku na dopravu a to s nárokem podle vzdálenosti bydliště od zaměstnání.

Návrh výše příspěvku na dopravu dle vzdálenosti je znázorněn v tabulce 21.

Tab. 21 Výše příspěvku na dopravu dle vzdálenosti (Vlastní zpracování)

Vzdálenost v Km	Částka na osobu v Kč/měsíc	počet zaměstnanců	Celkem v Kč/měsíc	Celkem v Kč/rok
< 20	200	160	32 000	384 000
21 - 50	500	120	60 000	720 000
51 - 100	1 000	70	70 000	840 000
Celkem	-	350	162 000	1 944 000

Celkové náklady na straně zaměstnavatele včetně pojistného na sociální zabezpečení (25 %) a pojistného na veřejné zdravotní pojištění (9 %) hrazené zaměstnavatelem za zaměstnance jsou znázorněny v tabulce 22.

Tab. 22 Celkové náklady na straně zaměstnavatele a daňová úspora(Vlastní zpracování)

Vzdálenost v Km	Příspěvek celkem v Kč/rok	Celkové náklady zaměstnavatele v Kč/rok	Daňová úspora
< 20	384 000	514 560	97 766
21 – 50	720 000	964 800	183 312
51 - 100	840 000	1 125 600	213 864
Celkem	1 944 000	2 604 960	494 942

Daňová úspora je vypočítána za předpokladu, že pojistné na sociální zabezpečení a pojistné na veřejné zdravotní pojištění placené zaměstnavatelem za zaměstnance bude odvedeno nejpozději do konce měsíce následujícího po uplynutí zdaňovacího období a je tak považováno za daňově uznatelný náklad.

Příspěvek na dopravu však není osvobozeným příjmem na straně zaměstnance, proto podléhá sociálnímu a zdravotnímu pojištění a dani z příjmů. Výpočet odvodů pojistného na sociální zabezpečení a příspěvku na zdravotní pojištění a daně z příjmů u modelového zaměstnance s hrubou mzdou 15 000 Kč je znázorněn v tabulce 23.

Tab. 23 Výpočet mzdy modelového zaměstnance v Kč (Vlastní zpracování)

Hrubá mzda	15 000 Kč	15 200 Kč	15 500 Kč	16 000 Kč
SP zaměstnanec	975	988	1 008	1 040
SP zaměstnavatel	3 750	3 800	3 875	4 000
ZP zaměstnanec	675	684	698	720
ZP zaměstnavatel	1 350	1 368	1 395	1 440
Superhrubá mzda	20 100	20 368	20 770	21 440
Základ daně	20 100	20 400	20 800	21 500
Daň (15%)	3 015	3 060	3 120	3 225
Sleva na poplatníka	2 070	2 070	2 070	2 070
Výsledná daňová povinnost	945 Kč	990 Kč	1 050 Kč	1 155 Kč

Orientační výše pojistného na sociální pojištění (6,5 %) a příspěvku na zdravotní pojištění (4,5 %) zaměstnance a daně z příjmů pro jednoho zaměstnance za měsíc, plynoucí z příspěvku na dopravu je znázorněna v tabulce 24.

Tab. 24 Čistá výše příspěvku pro 1 zaměstnance za měsíc (Vlastní zpracování)

Výše příspěvku na měsíc za 1 zaměstnance v Kč	Odvody na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění zaměstnance v Kč	Záloha na daň z příjmů v Kč	Čistá výše příspěvku pro zaměstnance v Kč/ měsíc
200	22	45	133
500	56	105	339
1000	110	210	680

Výpočet výše čistého příspěvku pro zaměstnance je pouze orientační. Výše příspěvku je vypočtená na základě mzdy modelového zaměstnance podle tabulky 23.

4.1.4 Zhodnocení návrhů vedoucích k daňové optimalizaci

Výhody a nevýhody jednotlivých možností, které byly navrženy k daňové optimalizaci společnosti ABC, jsou znázorněny v tabulce 25.

Tab. 25 Výhody a nevýhody plynoucí z jednotlivých návrhů daňové optimalizace (Vlastní zpracování)

Prostředek daňové optimalizace	Výhody	Nevýhody
Rezervy na opravy hmotného majetku	Úspora na dani 1 007 000 Kč za každý rok tvorby rezervy.	Nutnost odložit peněžní prostředky na zvláštní účet - dopad na cash flow.
	Odložení daně do budoucna.	Zvýšení základu daně při rozpuštění rezervy.
Pořízení majetku pro odborné vzdělávání	Úspora na dani 469 120 Kč (respektive 254 809 Kč při využívání 30 %-50% pro odborné vzdělávání).	Pořizovací cena majetku 1 478 900 Kč - výdej peněžních prostředků při pořízení.
	Prohloubení spolupráce se školami a v případě oboustranné spokojenosti možnost vyhledání potenciálních zaměstnanců.	Nutnost využívat majetek pro odborné vzdělávání minimálně další 3 zdaňovací období.
Příspěvek na životní pojištění zaměstnanců	Úspora na dani ve výši 336 300 Kč.	Výdej peněžních prostředků v celkové výši 1 770 000 Kč - dopad na cash flow.
	Motivace zaměstnanců.	
	Osvobozený příjem pro zaměstnance.	
Kapesné na zahraniční pracovní cestě	Úspora na dani.	Dodatečný náklad společnosti a s tím související dopad na cash flow.
	Větší motivace zaměstnanců jezdit na pracovní cesty do zahraničí i v případě, že pracovní cesta trvá více dní.	
	Osvobozený příjem pro zaměstnance.	
Příspěvek na dopravu	Úspora na dani 494 942 Kč.	Dodatečné náklady společnosti ve výši 2 604 960 Kč - dopad na cash flow.
	Motivace zaměstnanců dojíždět do zaměstnání i v případě větší vzdálenosti od bydliště.	Není osvobozeným příjmem pro zaměstnance.

ZÁVĚR

Optimalizace daňové povinnosti je pro každou společnost poměrně důležitá. Je však nutné se řídit příslušnými zákony, zejména pak ZDP a nepoužívat tak nelegální způsoby, které mohou být považovány za trestný čin.

Pro každý podnik je zásadní také posuzování daňové uznatelnosti nákladů. Avšak toto rozhodování není vůbec snadný úkol. Každý subjekt musí u daňových nákladů umět prokázat, že slouží k dosažení, udržení a zajištění zdanitelných příjmů. V opačném případě je nesprávně stanoven základ daně a správce daně může dojít až k tomu, že příslušnou daň doměří a s tím už se většinou spojují další náklady v podobě sankcí.

Cílem bakalářské práce bylo popsat a zhodnotit současný stav ve společnosti a provést analýzu daňově účinných a daňově neúčinných nákladů. Na základě provedené analýzy pak navrhnout kroky a opatření, které dále mohou optimalizovat daňovou povinnost v konkrétní obchodní společnosti. Práce byla tedy zpracována na základě účetnictví a dalších podkladů výrobní společnosti ABC, s. r. o.

Společnost ABC v současné době využívá řadu prostředků daňové optimalizace. Jelikož se jedná o společnost, která čerpá slevu na dani z titulu investičních pobídek, v současné době už musí minimalizovat základ daně využitím daňových odpisů v nejvyšší možné míře a také tvorbou opravných položek ke všem pohledávkám, ke kterým to umožňuje ZoR a v nejvyšší možné míře uplatňovat také položky odčitatelné od základu daně.

Mimo to společnost uplatňuje také slevu na dani z titulu zaměstnávání osob se zdravotním postižením.

I přes všechny možnosti daňové optimalizace, které jsou ve společnosti ABC v současné době již využívány, stále existují další možnosti optimalizace, jako jsou tvorby rezervy na opravy hmotného majetku, pořízení majetku pro potřeby odborného vzdělávání nebo daňově uznatelné náklady, které slouží k motivaci jak stávajících, tak potencionálních zaměstnanců.

V práci jsou vypočítány předpokládané úspory na dani, které plynou z jednotlivých prostředků vedoucích k daňové optimalizaci, které byly navrženy. Tato úspora je

vypočítána za předpokladu, že se nezmění sazba daně z příjmů právnických osob, u odpisů také odpisové sazby a další aspekty výpočtu daní.

Návrh tvorby rezervy na opravy hmotného majetku a pořízení majetku pro účely odborného vzdělávání obsahují také nutné podmínky stanovené Zor a ZDP, které je společnost povinna plnit.

Dílčím cílem práce bylo také identifikovat rizika a případné sankce plynoucí z nedodržení zákonných podmínek investičních pobídek. Pro společnost ABC je plnění těchto podmínek zásadní, protože nedodržením některých podmínek by společnost mohla ztratit nárok na slevu na dani z titulu investičních pobídek, s čímž by se pojilo vrácení celé již uplatněné slevy na dani z titulu investičních pobídek a doměřeného penále.

SEZNAM POUŽITÝCH ZDROJŮ

- (1) VANČUROVÁ, Alena a Lenka LÁCHOVÁ. *Daňový systém ČR 2016*. 13. aktualizované vydání. Praha: 1. VOX, 2016, 393 s. ISBN 978-80-87480-44-1.
- (2) STORMWARE s.r.o. Přímé a nepřímé daně. *Portál.POHODA.cz* [online].. 2016 [cit. 2016-10-24]. Dostupné z: www.stormware.cz/ucetni-pojmy/dane/.
- (3) Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád ze dne 22. 7. 2009.
- (4) Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ze dne 20. 11. 1992.
- (5) pokyn D-288 Ministerstva financí č.j.15/96 003/2005 k jednotnému postupu při uplatňování ustanovení § 34 odst. 4 a 5 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.
- (6) Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník ze dne 3. 2. 2012.
- (7) PELC, Vladimír a Petr PELECH. *Daně z příjmů: s komentářem*. 16. aktualizované vydání. Olomouc: ANAG, 2016. Daně (ANAG). ISBN 978-80-7554-011-9.
- (8) HNÁTEK, Miloslav a David ZÁMEK. *Daňové a nedaňové náklady*. Praha: ESAP, 2015. ISBN 978-80905899-1-9.
- (9) Zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ze dne 20. 11. 1992.
- (10) DUŠEK, Jiří. *Daně z příjmů: přehledy, daňové a účetní tabulky*. 10. vydání. Praha: Grada, 2015. Účetnictví a daně (Grada). ISBN 978-80-247-5435-2.
- (11) MACHÁČEK, Ivan. *Zaměstnanecké benefity a daně*. 3., aktualizované a rozšířené vydání. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2013. Téma (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7478-000-4.
- (12) Vyhláška č. 385/2015 Sb., o změně sazby základní náhrady za používání silničních motorových vozidel a stravného a o stanovení průměrné ceny pohonných hmot pro účely poskytování cestovních náhrad ze dne 17. prosince 2015.

- (13) KŘEMEN, Bedřich. *100 legálních daňových triků: daňový rádce pro všechny poplatníky*. Praha: ESAP, 2014. ISBN 978-80-260-4889-3.
- (14) HOŠÁKOVÁ, Andrea a Lydie MUSILOVÁ. *Praktická aplikace přímých daní v příspěvkové organizaci*. 2., aktualizované vydání. Ostrava: EconomPress, 2015. ISBN 978-80-905065-7-2.
- (15) Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví ze dne 12. prosince 1991.
- (16) Zákon č. 72/2000 Sb., o investičních pobídkách a o změně některých zákonů (zákon o investičních pobídkách) ze dne 24. února 2000.
- (17) PTÁČKOVÁ MÍSAŘOVÁ, Petra a Milena OTAVOVÁ. *Daň z příjmů srozumitelně*. Ostrava: Key Publishing s.r.o, 2015, 168 stran. ISBN 978-80-7418-243-3.
- (18) KLIMEŠOVÁ, Ludmila. *Daňová optimalizace*. Praha: Ústav práva a právní vědy, 2014. Právo a management. ISBN 978-80-87974-06-3.
- (19) Zákon č. 262/2006 Sb., zákoník práce, ze dne 21. dubna 2006.
- (20) Pokyn D-333 čj.39/86 838/2009-393, sdělení k závaznému posouzení způsobu, jakým byla vytvořena cena sjednáváná mezi spojenými osobami
- (21) Zákon č. 634/2004 Sb., o správních poplatcích, ze dne 26. listopadu 2004.
- (22) ARBURG. *Stroj* [online]. [cit. 2017-05-19]. Dostupné z: https://www.arburg.com/fileadmin/redaktion/presse/2011/18554-01_570c_ge.jpg
- (23) TRUMPF. *Produkty* [online]. [cit. 2017-05-19]. Dostupné z: https://www.trumpf.com/cs_CZ/produkty/stroje-systemy/kombinovane-stroje/trumatic-7000/
- (24) Úplné znění informace čj. MF-42363/2014/1501-1, k uplatňování odpočtu na podporu odborného vzdělávání od základu daně z příjmů podle zákona č. 586/1992Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

SEZNAM POUŽITÝCH ZKRATEK A SYMBOLŮ

ZDP	Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů
PZDP	Poslední známá daňová povinnost
DPH	Daň z přidané hodnoty
MPSV	Ministerstvo práce a sociálních věcí
MFČR	Ministerstvo financí České republiky
DŘ	Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů
ZIP	Zákon č. 72/2000 Sb., o investičních pobídkách a o změně některých zákonů (zákon o investičních pobídkách), ve znění pozdějších předpisů
ZoR	Zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů
Vyhláška MPSV	Vyhláška č. 385/2015 Sb. o změně sazby základní náhrady za používání silničních motorových vozidel a stravného a o stanovení průměrné ceny pohonných hmot pro účely poskytování cestovních náhrad.

SEZNAM GRAFŮ

Graf 1 Vývoj účetního výsledku hospodaření v tis. Kč	50
Graf 2 Podíl daňových a nedaňových nákladů na celkových nákladech společnosti	51
Graf 3 Struktura dlouhodobého hmotného majetku v roce 2015	75

SEZNAM TABULEK

Tab. 1: Úprava výsledku hospodaření na základ daně a její výpočet	27
Tab. 2 Zálohy na daň z příjmů právnických osob.....	30
Tab. 3: Maximální doba tvorby rezervy	35
Tab. 4 Opravné položky k pohledávkám vzniklým do 31. 12. 2013	36
Tab. 5 Opravné položky k pohledávkám vzniklým po 1. 1. 2014.....	36
Tab. 6 Metody a doby odpisování dle skupin majetku	53
Tab. 7 Způsob stanovení daňových odpisů.....	54
Tab. 8 tvorba účetních opravných položek k pohledávkám	56
Tab. 9 Výhody a nevýhody závazného posouzení	74
Tab. 10 Předpokládané náklady na opravy stroje ARBURG	77
Tab. 11 Tvorba rezervy strojů ARBURG	78
Tab. 12 Předpokládané náklady na opravu stroje TruMatic	78
Tab. 13 Tvorba rezervy na opravy stroje Tru Matic 7000.....	79
Tab. 14 Celková tvorba rezervy na opravy	79
Tab. 15 Účtování zákonných rezerv	80
Tab. 16 Cena majetku pro odborné vzdělávání	81
Tab. 17 Odpisy majetku pro odborné vzdělávání v prvním roce odpisování	82
Tab. 18 Odpočet na pořízení majetku pro odborné vzdělávání	83
Tab. 19 Celková daňová úspora dle doby provozu pro odborné vzdělávání	85
Tab. 20 Rozpočet nákladů na příspěvek na životní pojištění a úspora nákladů	86
Tab. 21 Výše příspěvku na dopravu dle vzdálenosti	88
Tab. 22 Celkové náklady na straně zaměstnavatele a daňová úspora	88
Tab. 23 Výpočet mzdy modelového zaměstnance v Kč.....	89
Tab. 24 Čistá výše příspěvku pro 1 zaměstnance za měsíc	89
Tab. 25 Výhody a nevýhody plynoucí z jednotlivých návrhů daňové optimalizace	90

SEZNAM OBRÁZKŮ

Obr. 1 Dělení poplatníků daně z příjmů právnických osob	17
Obr. 2 Úpravy výsledku hospodaření na základ daně	20
Obr. 3 Způsoby vyřazení majetku.....	31
Obr. 4 Vybrané náklady v účtové skupině 55.....	52
Obr. 5 Vybrané náklady v účtové skupině 54.....	57
Obr. 6 Vybrané náklady v účtové skupině 52.....	60
Obr. 7 Vybrané náklady v účtové skupině 51	61
Obr. 8 Odčitatelné položky společnosti ABC.....	63
Obr. 9 Slevy na dani společnosti ABC	65
Obr. 10 Vstřikovací lis Arburg Allrounder 570 C	76
Obr. 11 Vysekávací laserový stroj TruMatic 7000	76
Obr. 12 Návrh evidence o době provozu majetku	83